

Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta  
Katedra finančního práva a finanční vědy

Téma disertační práce:

Kontrola na úseku finanční činnosti  
Control in the field of financial activities

Vedoucí disertační práce:  
prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

Autor:  
Mgr. David Šmíd

### Prohlášení o původnosti disertační práce:

Prohlašuji, že jsem tuto disertační práci vypracoval samostatně, že všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány, a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

.....

Mgr. David Šmíd

### Poděkování:

Na tomto místě bych rád poděkoval panu prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., vedoucímu mé disertační práce, za cenné připomínky, trpělivost a ochotu při vedení mé disertační práce.

## Obsah

I.	Úvod.....	6
II.	Cíle disertační práce .....	8
III.	Vývoj právní úpravy kontroly na nejvyšší úrovni na území našeho státu.....	10
1.	Vývoj v období let 1848 - 1918 .....	10
2.	Vývoj v období let 1918 – 1948.....	13
3.	Vývoj v období let 1948 – 1989.....	17
4.	Vývoj v období let 1989 – 2002.....	23
5.	Závěr k vývoji kontroly na území našeho státu.....	26
IV.	Právní úprava kontroly na úseku finanční činnosti z hlediska de lege lata.....	28
1.	Teoretická východiska.....	28
2.	Druhy kontrol .....	31
3.	Teoretické aspekty kontroly, dozoru a dohledu .....	34
4.	Úřad a orgán v českém právu .....	35
5.	Dělbá moci .....	36
V.	Systém kontrol ČR .....	37
1.	Kontroly prováděné NKÚ .....	37
1.1	Ústavně právní východiska .....	39
1.2	Změna právního postavení .....	43
1.3	Věcná působnost .....	45
1.3.1	K pojmu státní majetek.....	45
1.3.2	Kontrola Státního závěrečného účtu ČR .....	47
1.4	Osobní působnost.....	66
1.5	Možnost kontroly České národní banky .....	67
1.6	Politické strany.....	70
1.7	Organizace .....	71
1.7.1	Prezident a viceprezident NKÚ .....	72
1.7.2	Členové NKÚ .....	77
1.8	Využívání výsledků kontrolní činnosti .....	79
1.9	Finanční kontrola .....	81
1.10	Soudní ochrana .....	82
1.11	Mezinárodní spolupráce .....	84
1.12	Srovnání vybraných nejvyšších kontrolních institucí EU .....	86

1.13	Závěr k zákonu o NKÚ z hlediska de lege lata .....	93
2.	Finanční kontrola.....	93
2.1	Zákon o finanční kontrole .....	96
2.2	Nová koncepce kontroly .....	112
2.3	Výsledky finančních kontrol.....	114
2.4	Nedostatky a rizika v systému finanční kontroly.....	116
3.	Státní kontrola .....	119
3.1	Kontrolní řád.....	121
3.2	Státní kontrola loterijního zákona.....	123
4.	Ostatní kontroly.....	125
4.1	Kontrola majetku ČR .....	125
4.2	Státní pokladna.....	125
VI.	Kontrola prostředků poskytnutých ČR ze zahraničí .....	127
1.	Finanční vztahy s EU .....	127
1.1	Strukturální fondy, Fond soudržnosti a Evropský rybářský fond .....	127
1.1.1	Institucionální zajištění.....	127
1.1.2	Postupy finančního řízení .....	130
1.1.3	Finanční toky prostředků z EU .....	131
1.1.4	Systém finanční kontroly.....	132
1.1.5	Kontrola prováděná NKÚ.....	137
1.2	Zemědělská politika 2007 – 2013 .....	156
1.2.1	Institucionální zabezpečení.....	156
1.2.2	Auditní činnost .....	157
VII.	Kontrola na úseku finanční činnosti ve Slovenské republice.....	158
VIII.	Právní úprava kontroly na úseku finanční kontroly z hlediska de lege ferenda.....	161
1.	Audit výkonnosti NKÚ .....	162
2.	Novela příslušných právních předpisů .....	163
IX.	Závěr.....	176
	Seznam použitých zkratk	180
	Seznam použité literatury	182
	Klíčová slova	184
	Key words	185
	Abstrakt	186
	Summary	189

# **I. Úvod**

V disertační práci z části navazuji na téma své diplomové práce „Právní úprava kontroly Nejvyššího kontrolního úřadu“, která svým rozsahem a záběrem již prakticky splňovala parametry práce rigorózní. Diplomová práce si kladla za cíl zejména zpřehlednit vývoj a komparaci nejvyšších kontrolních institucí na území našeho státu a přiblížit současné možnosti na poli kontroly, které má Nejvyšší kontrolní úřad, (dále jen „NKÚ“) k dispozici, a to zejména z hlediska de lege lata na přehlednost, úplnost a přiměřenost kontroly prováděné NKÚ.

Disertační práce vychází z historického vývoje finanční kontroly na území dnešní České republiky (dále jen „ČR“). V historickém přehledu uvádím komparaci různých kontrol plnících funkci finanční kontroly. Zejména se zabývám jejich vzájemným působením a překrýváním, kdy výkon jedné formy kontroly ovlivňoval výkon jiné formy kontroly.

Z historicko-právního hlediska se nejvíce věnuji období po roce 1989. V tomto, pro právní oblast, velice plodném období poukazuji na některé nesystémové kroky v oblasti kontroly na úseku finanční činnosti. Již na tomto místě je možné konstatovat, že řada konstruktivních návrhů byla ke škodě věci zamítnuta spíše pro politický, než obecný zájem. Jinými slovy: docházelo k tomu, co bylo vyčítáno totalitnímu režimu, tedy, že odborné posouzení problematiky finanční kontroly muselo ustoupit politickým rozhodnutím.

Z hlediska de lege lata posuzuji současný výkon kontroly na úseku finanční činnosti. V hrubém členění, pomineme-li některé zvláštní zákony, které řeší problematiku kontroly zvláštními ustanoveními, existují v současné době tři zákony, které upravují výkon „finanční kontroly“ v širším smyslu slova. Jsou jimi (podle data nabytí účinnosti): zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, v platném znění, (dále jen „Zákon o státní kontrole“), zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, v platném znění, (dále jen „Zákon o NKÚ“) a zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, v platném znění, (dále jen „Zákon o finanční kontrole“).

Komparací zmíněných právních norem odhaluji jejich vzájemné ovlivňování a částečné opisování. Různé formy kontroly, v nemálo případech, přebírají systém kontroly od

„konkurence“ a nehledí na své zákonné mantinely. V tomto jejich překrývání a dublování spatřuje autor této práce jeden z největších problémů současnosti v oblasti finanční kontroly. Do budoucna je třeba se zamyslet především na ekonomickém „efektivním“ provádění „finanční kontroly“, který by přinesl faktický ekonomický profit z provedené kontroly. Ať již by to bylo následnou úpravou procesů u kontrolovaného subjektu, či ještě v rámci kontrolované činnosti u subjektu, který může ovlivnit, např. využití svěřených finančních prostředků. Dále je třeba srovnat výdaje použité na přípravu a zorganizování kontroly, samotné provedení kontroly a její vyhodnocení v kontrastu s ekonomickým přínosem takové kontroly. V současnosti se veřejná správa dostává do situace, kdy jakékoli výdaje, které jsou neefektivní, či neekonomické není možné nadále z veřejných prostředků hradit. Finanční kontrola by neměla být činností, která si na sebe nevydělá, byť samozřejmě není možné požadovat skutečnou návratnost všech finančních prostředků, které byly finanční kontrolou zjištěny jako neekonomické.

Svou diplomovou práci jsem napsal k právnímu stavu účinnému ke dni 31. 12. 2005. Nemohu proto obejít změny, které po tomto datu nastaly na NKÚ. Jsou to změny, jak právní, tak věcné. Z tohoto hlediska tedy nemohu nezmínit změnu, která nastala na postu prezidenta NKÚ. V této souvislosti musím uvést, že má analýza stavu na tomto úřadě je čistě právní a rozebírá praktické možnosti, které v současné době mohou v NKÚ nastat. Tyto aspekty byly zmíněny v diplomové práci, tehdy si však autor této práce nedovedl představit, že by byly realizovány v praxi. Překotný vývoj v této instituci v posledních několika letech byl pro mnohé překvapením, je proto vhodné k některým nově vzniklým situacím podat teoretický právní rozbor a možné legislativní úpravy z hlediska de lege ferenda.

V disertační práci rovněž poukazuji na některé nejasnosti vyplývající ze Zákona o NKÚ. V disertační práci se zaměřuji především na pohled de lege ferenda, ve kterém chci nastínit možnou budoucí legislativní úpravu NKÚ včetně možných ústavních změn.

V neposlední řadě uvádím mezinárodní začlenění NKÚ, který je členem několika mezinárodních organizací zabývajících se kontrolou, zde především sleduji naplňování cílů a principů těchto organizací. Systém kontroly NKÚ bych rád ukázal v souvislostech, proto se věnuji finanční kontrole, kterou provádí Ministerstvo financí České republiky, (dále jen „MFČR“), a jejímu vztahu k NKÚ. Uvedené průniky kontrol bych rád ukázal na praktických případech doplněných teoretickým rozbohem. K oblastem finanční kontroly, o kterých bylo

rozhodováno soudem, a které z hlediska rozebírané problematiky měly vliv na kontrolní procesy, bude uvedena příslušná judikatura.

Ve své disertační práci se pokusím spojit znalosti, které jsem získal univerzitním studiem finančního práva a souvisejících právních oborů, s praktickými zkušenostmi zaměstnanců NKÚ. Po absolvování Právnické fakulty UK jsem měl možnost přednášet Finanční právo na soukromé vysoké škole, kde jedním z témat byla kontrola NKÚ. Při konzultacích s pracovníky NKÚ jsem měl možnost seznámit se s pracovními postupy ve výkonu kontroly a získat cenné podněty pro svoji práci. Rovněž v oblasti finanční kontroly, podle Zákona o finanční kontrole, jsem měl možnost některé postupy konzultovat přímo s pracovníky vykonávajícími audit.

V poslední době se věnuje stále větší pozornost novému fenoménu v oblasti veřejné správy tzv. „dobré správě“ (*Good Governance*) jako procesu vládnutí a jeho kontrole a participaci občanů na tomto procesu<sup>1</sup>. Má-li tedy občan právo na dobrou správu, má právo i na dobrou kontrolu věcí veřejných. Byl bych velmi rád, kdyby má disertační práce, alespoň v rovině teoretické, přispěla k budoucí dobré kontrole věcí veřejných. Věřím, že svou prací přispěji k hlubšímu poznání kontroly na úseku finanční činnosti.

## **II. Cíle disertační práce**

Páteří této disertační práce je, po historickém přehledu, postavení kontroly na úseku finanční činnosti z hlediska *de lege lata*. Zde se v teoretických východiscích především zaměřuji na současnou nauku, jež se na rozebíranou problematiku vztahuje. Nastiňuji zde i dělbu moci a s ní spojené ústavní postavení jednotlivých subjektů vykonávajících kontrolu na úseku finanční činnosti.

Pro mezinárodní srovnání jsem zvolil právní úpravu „finanční kontroly“ v širším smyslu slova, upravenou právními předpisy Slovenské republiky. Na jejich přístupu k nastíněné problematice, je někdy dobře znát zdravá úspornost.

---

<sup>1</sup> Hendrych D.: Správní věda – Teorie veřejné správy, str. 21.



Věcnou a osobní působnost subjektů vykonávajících kontrolu na úseku finanční činnosti rozebírám podrobně, neboť se jedná o *condicio sine qua non* v oblasti kontroly a její možné duplicity či naopak jejího nedostatečného výkonu.

Rovněž ona věta: „kdo kontroluje kontrolory“ nezůstane bez povšimnutí. Jedním z cílů této disertační práce je ukázat, jak ve společnosti výkon kontroly či dokončená kontrola působí. V praxi totiž velmi často dochází k jevu, který lze pracovně nazvat: „předpoklad správnosti“, jestliže totiž proběhne kontrola v určité organizaci, při jejímž výkonu nedojde ke zjištění, zřejmých závadných skutečností, které nemohly být přehlédnuty kontrolujícím subjektem, dochází k tomu, že kontrolovaný subjekt tyto postupy či činnosti aprobuje a bude nadále vykonávat jako správné. Tento problém je samozřejmě daleko širší, jak bude v dalším textu uvedeno.

Mojí snahou zároveň je, přiblížit ustanovení upravující působnost, příslušnou judikaturou. Především se, tak jako i v jiných ustanoveních, snažím osvětlit možné výkladové nejasnosti. Zároveň je mým cílem upozornit na někdy ne příliš dokonalou zákonnou úpravu.

V neposlední řadě je cílem této disertační práce návrh novely některých ustanovení zákonů, jejichž předmětem úpravy je kontrola na úseku finanční činnosti, včetně novely Ústavy České republiky, (dále jen „Ústava“). Kapitola *de lege ferenda* akcentuje především Zákon o NKÚ, který je v některých aspektech, dále uvedených, již v současné podobě překonán. Mým cílem je ukázat pojmy, jako nezávislost či úřad a orgán i z hlediska současné nauky a možného vývoje, kterým by se například pojem nezávislost mohl ubírat.

Ekonomické posouzení či snad dokonce vyčíslení efektivity prováděných kontrol není předmětem této disertační práce. Taková analýza by vydala na celou disertační práci v ekonomické oblasti. V některých částech této práce autor zdůrazňuje, či dává ke zvážení, zda je taková forma kontroly efektivní či nikoli.

Cílem, který se sluší uvést v závěru této kapitoly, je nepochybně snaha o hlubší poznání kontroly, která v současnosti probíhá na úseku finanční činnosti a zároveň svými postoji a navrhovanými řešeními přispět k dobré správě symbolizované v tomto případě dobrou kontrolou věcí veřejných.

### III. Vývoj právní úpravy kontroly na nejvyšší úrovni na území našeho státu

Právo kontroly zavedla Francouzská Deklarace práv člověka a občana z roku 1789, jež obecně uznala nutnost veřejných daní a současně stanovila, že všichni občané mají právo určit sami nebo svými zástupci nutnost veřejných daní, dát k nim svobodně souhlas, sledovat jejich použití, určit jejich kvótu, vybírání a dobu jejich platnosti. Na evropském kontinentu se kontrola vyvíjí více než dvě stě let.

*Orgány typu NKÚ se vyvinuly vzhledem k potřebě zjišťovat, jak se nakládá s výnosem veřejných daní<sup>2</sup>. Postupným vývojem se z nich staly jakési pomocné orgány zákonodárných sborů, jejichž úkolem bylo zejména zjišťovat, jak vláda hospodaří s finančními prostředky svěřenými jí zákonodárným sborem schválením státního rozpočtu. Kontrolní systémy se stále vyvíjejí a mění se na základě společensko-ekonomických potřeb a podmínek. Jsou závislé na státoprávním uspořádání a politických podmínkách společnosti. Změny v kontrolním systému se měnily v závislosti na vývoji státní moci.*

#### 1. Vývoj v období let 1848 - 1918

Již před rokem 1848 dochází v Rakousku k dělení na službu administrativní a výkonnou. Rozlišují se orgány předepisující příjmové dávky a poukazující výdaje od orgánů pokladní služby. Účty obou orgánů byly kontrolovány v účtárnách. Soustředění kontroly probíhalo v nezávislém kontrolním orgánu. *Tyto prvky se objevují v tereziánských a josefínských reformách, na jejichž počátku byly svěřeny Dvorské účetní komoře (Hofrechnungskammer) založené roku 1761, probíhala zde preventivní kontrola. Účetní dvorská komora, jejíž název byl později několikrát změněn, měla pravomoc suspendovat usnesení dvorské komory ve finančních věcech a účtárny byly účetní dvorské komoře podřízeny<sup>3</sup>. Na území Předlitavska fungovala v letech 1792 až 1794 Hlavní státní účtárna (Staatshauptbuchhaltung), později v letech 1794 až 1805 Nejvyšší státní kontrola (Obrste Staatskontrolle). Posledně jmenovaná instituce se v letech 1805 až 1840 nazývala Generální účetní ředitelství (Generel-Rechnungs-*

---

<sup>2</sup> Mikule V.L.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 132.

<sup>3</sup> Šupáček F.: Nejvyšší účetní kontrolní úřad, str. 880.

Direktorium). Tím byly Josefsínské reformy zakončeny. Generálnímu účetnímu ředitelství však již chybělo oprávnění ke správní kontrole.

V období po roce 1848 byl císařským nařízením č. 71/1854 ř.z., zřízen Nejvyšší účetní kontrolní úřad (Oberste Rechnungs-kontroll-Behörde). Tento úřad prováděl preventivní kontrolu a konal účetní službu pro státní správu. Jeho kontrolní soustava nebyla přizpůsobena nastávajícím konstitučním poměrům.

Nová právní úprava na sebe nenechala dlouho čekat, byla provedena ještě za absolutistického mezidobí císařským nařízením ze dne 21. listopadu 1866 č. 140/1866 ř.z., o úpravě státní a kontrolní služby všelikých odvětví správy, vyjma politickou a soudní správu v Uhrách, Chorvatsku, Slavonii a Sedmihradsku. Na místo Nejvyššího účetního kontrolního úřadu byl pro Rakousko (později Předlitavsko) zřízen Nejvyšší účetní dvůr - Oberste Rechnungshof, (dále jen „NÚD“), přílohou nařízení byl jednací řád dvora. Toto nařízení zůstalo právním základem organizace účetní a kontrolní služby po celou dobu trvání Rakouska. Reorganizace účetní a kontrolní služby byla provedena na úkor dosavadní nezávislosti účtáren, které byly nově přiděleny k správním úřadům k provedení jejich platebních poukazů. Každý ústřední a zemský úřad měl přidělen účetní departement. Rakouský NÚD byl bezprostředně podřízen císaři, byl samostatný, na ministerstvech nezávislý a jim rovnocenný. Jeho úkolem bylo dozírat na všechno státní hospodářství. Dvůr plnil funkci kontroly správní a kontroly parlamentní. Pokud jde o správní kontrolu, dvůr kontroloval všechny účty státních úřadů o příjmech, výdajích a o státním majetku. Mohl kontrolovat účty ústavů, společností, nadací a fondů dotovaných nebo podporovaných ze státních prostředků nebo fondů a ústavů státními úřady nebo státními úředníky spravovaných. Kontrola byla jak účetní tak právní, tzn., zda orgán správy postupoval dle platných právních předpisů a vyhovuje-li úkon požadavku hospodárnosti a spořádané správy. Kontrola byla zásadně dodatečná. Bylo možné jí konat na místě samém, v účtárnách, svými delegáty nebo na základě vyžádaných účtů, dokladů a spisů. Zemské a jim podřízené úřady byly povinny uposlechnout všech příkazů NÚD v oboru kontrolní služby a dvůr byl oprávněn zajistit provedení svých opatření stejným způsobem jako ministerstva. Měl přístup ke všem dokladům a spisům a mohl si vyžádat jejich zaslání. Kontrola státního dluhu NÚD nepříslušela, roku 1868 byla pro tento účel zřízena parlamentní komise. *Parlamentní kontrola spočívala v tom, že dvůr měl poskytovat říšské radě podklady umožňující účinné zkoumání výročních účtů a výsledků finančního hospodaření. Zde se nepříznivě projevila okolnost, že nařízení o NÚD bylo vydáno o rok dříve než zákon o říšském*

*zastupitelstvu. Užší vazba dvora na parlament nebyla do konce monarchie dosažena. Jmenování personálu dvora dělo se bez jakékoliv ingerence říšské rady. Předseda dvora nebyl podroben odpovědnosti říšské radě obdobné odpovědnosti ministrů<sup>4</sup>.*

NÚD byl organizován na kolegiálním principu, spravovalo ho grémium, v jehož čele stál předseda, který měl rozsáhlé osobní pravomoci. Předseda dvora byl jmenován císařem, ostatní úředníci byli jmenováni císařem na návrh předsedy. Nižší úředníky jmenovalo grémium. Vláda na jmenování neměla vliv, ani nekontrasignovala jmenovací akty. NÚD na našem území působil až do roku 1919.

*V Uhrách byl zákonným článkem XVIII/1870 zřízen Státní účetní dvůr s organizací a kompetencí obdobnou rakouské, avšak daleko více přizpůsobený ústavním poměrům. Císař jmenoval parlamentem navrženého předsedu na doživotí. Předseda byl odpovědný parlamentu, podobně jako ministři a mohl být zbaven úřadu. Státní účetní dvůr, mimo jiné, vykonával kontrolu uherského státního dluhu, měl dozor nad dodržováním pensijních předpisů. Měl povinnost podávat zprávy parlamentu, při projednávání závěrečného účtu, o zkušenostech nabytých při zkoumání státního hospodářství a zároveň měl sestavit bilanci státního jmění<sup>5</sup>.*

Společné hospodářství říše v oboru správy vojenské, zahraniční a finanční bylo kontrolováno zvláštním společným účetním dvorem organizovaným podle vzoru Rakouského dvora. Právní podkladem pro jeho vznik bylo rozhodnutí panovníka, z 9. dubna 1868, o jehož ústavnosti bylo již za Rakouska pochybováno.

Z tohoto historického exkurzu je patrné, že daleko modernější a ústavně přijatelnější byl uherský Státní účetní dvůr. Vyznačoval se především daleko větší spoluprací s parlamentem. Moderní prvky lze spatřovat zejména v tom, že parlament mohl vybírat kandidáty na předsedu, i když konečné slovo měl panovník, který mohl vybírat z několika kandidátů. Předseda odpovídal parlamentu, dvůr předkládal zprávu o své činnosti parlamentu jakožto orgánu zákonodárné moci. V Rakousku (Předlitavsku) to bylo panovníkovi vrcholnému orgánu moci výkonné. Přesto lze o Předlitavské kontrolní instituci říci, že již v sobě obsahovala prvky moderních orgánů finanční kontroly.

---

<sup>4</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 133.

<sup>5</sup> Šupáček F.: Nejvyšší účetní kontrolní úřad, str. 882.

## 2. Vývoj v období let 1918 – 1948

Československá republika vznikla jako jeden z nástupnických států Rakousko-Uherské monarchie dne 28. října 1918. Národní výbor československý, jako nový vykonavatel státní svrchovanosti, vyhlásil v tento den první zákon nové republiky, později označený jako zákon, č. 11/1918 Sb. z. a n., o zřízení samostatného státu československého. V něm mimo jiné stanovil: veškeré dosavadní zemské a celorakouské (říšské) zákony a nařízení zůstávají prozatímně v platnosti, samosprávné, státní a župní úřady a další instituce na úrovni zemí, okresů a zejména obcí se podřizují Národnímu výboru a mají pokračovat ve své činnosti podle dosavadních platných zákonů a nařízení. Takto byl v zájmu společenské stability do nového státu recipován rakouský a uherský státní aparát a právní řád. Tím také nový stát počal spravovat veřejné prostředky.

Po vzniku Československé republiky, v době platnosti prozatímní ústavy, zákon č. 37/1918 Sb. z. a n., byl přijat zákon č. 175/1919 Sb., o zřízení a působnosti Nejvyššího účetního a kontrolního úřadu (dále jen „NÚKÚ“). *Ústava z roku 1920 postavení a působnost NÚKÚ neupravovala. V ustanovení § 53 pouze stanovila, že „výkon kontroly státního hospodářství finančního a státního dluhu upravuje zákon“.* Za takový zákon byl považován zákon č. 175/1919 Sb., k nové úpravě proto nedošlo a zákon platil beze změny (v době nacistické okupace došlo k určitým změnám) až do roku 1951. *Systematika ústavní listiny z roku 1920 řadí NÚKÚ k moci zákonodárné<sup>6</sup>.*

Teorie shledávala postavení NÚKÚ tak, že jde o úřad samostatný, nezávislý správní orgán (v širším slova smyslu), zřízený vedle moci vládní a vykonávající zvláštní obor státní moci a za výkon svým předsedou, parlamentu zodpovědný. *V teorii bylo jednotně uznáváno, že kontrolní instituce má být nezávislá a záruky nezávislosti mají být co nejširší a nejdalekosáhlejší<sup>7</sup>.*

Zákon o NÚKÚ navazoval na rakouskou úpravu, též zásady kontrolního systému zákonodárci převzaly z Rakousko-Uherské monarchie. V ústavněprávní rovině vycházel samozřejmě již

---

<sup>6</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 133.

<sup>7</sup> Šupáček F.: Nejvyšší účetní kontrolní úřad, str. 885, dále je v této podkapitole ponejvíce čerpáno z tohoto díla.

z nového státoprávního uspořádání. Prohlašoval úřad za samostatný, ministerstvům rovnocenný a na nich nezávislý. NÚKÚ byl organizován monokraticky, v jeho čele stál předseda, jehož na návrh vlády jmenoval prezident republiky. Předseda NÚKÚ byl za působnost úřadu odpovědný Národnímu shromáždění a podléhal zákonu o odpovědnosti členů vlády. Předseda měl povinnost zastávat osobně nebo svými zástupci, v Národním shromáždění věci, týkající se působnosti úřadu a své vlastní předlohy. Měl právo účastnit se s hlasem poradním všech schůzí vlády, pokud spadají do oboru působnosti NÚKÚ, tedy pokud se dotýkají státních financí, hospodaření, jmění, státního dluhu nebo věcí NÚKÚ.

Působností NÚKÚ bylo vykonávat dozor na státní hospodářství, státní jmění a státní dluh. Dále měl za úkol sestavovat závěrečný roční účet všech příjmů a výdajů a předkládat jej Národnímu shromáždění. Neměl žádnou exekutivní pravomoc, jestliže nebyly zjištěné závady odstraněny v rámci dohody s příslušným ústředním úřadem nebo s vládou, předložil o tom zprávu Národnímu shromáždění společně se závěrečným účtem. Pravomoc NÚKÚ se dělila na funkci dozorčí (kontrolní) a funkci účetně administrativní nebo ryze administrativní (správní). Funkce dozorčí byla základem jeho působností. Konal jí z vlastního oprávnění a sám posuzoval, zda opatření, která správa učinila na jeho podnět, jsou dostatečná. Nebyla-li dostatečná, předložil věc parlamentu. K funkci správní mimo jiné patřilo: sestavování závěrečného účtu, kontrasignace státních dluhopisů při kontrole státního dluhu a spoluzávěra připravených státních dluhopisů, součinnost při vydávání nařízení o účetnictví a kontrole. Při kontrole zkoumal správní akty, jak po stránce účetní, tak i jejich zákonnost a hospodárnost. Legálnost posuzoval úřad především po stránce budgetní, odpovídal-li akt zmocnění, daném mu v rozpočtu svým věcným účelem a rozsahem svého finančního nákladu. Povinnost NÚKÚ zkoumat, zda bylo státní správou jednáno hospodárně, vyplývala z ustanovení § 6 zákona a zpravodaj ústavního výboru vyslovil přání, aby tak úřad skutečně konal, neboť Rakouský účetní dvůr v praxi materiální kontrolu neprováděl, ačkoliv k tomu měl zmocnění.

Rozsah kontrolní funkce NÚKÚ postihoval veškeré hospodaření státu i jeho podniků a zasahoval též objekty, na jejichž hospodaření měl stát veřejný nebo finanční zájem. Příkladně šlo o: úřady, závody, ústavy a státní podniky. Patřily sem také fondy, nadace, ústavy a společnosti, které byly dotovány státními penězi nebo spravovány státními orgány. Reforma veřejné správy provedená zákonem č. 125/1927 Sb., rozšířila obligatorní kontrolu NÚKÚ na zemská a okresní hospodářství. Úřad byl rovněž oprávněn kontrolovat taková zařízení, jež přijímala podporu od státu.

Způsob výkonu kontroly byl v některých oborech předběžný, jinak, a to převážnou měrou, dodatečný. Kontrola ab ante se vykonávala na našem území až po roce 1918. Umožňovala zabývat se administrativním aktem, nežli se stane perfektní nebo nežli byl pokladnou proveden. Nikde v zákoně se termín předběžná kontrola neužil, fakticky šlo o tyto obory:

1. Účast předsedy úřadu na zasedáních vlády. Připomínkové řízení vládou předkládaných právních norem.
2. Souhlas NÚKÚ s rozpočtovými přesuny, odpisy pohledávek a jiné nepravidelné hospodářské akty. Odepření souhlasu mělo pouze devolutivní účinek. V konečné instanci rozhodovala vláda za povinné účasti předsedy NÚKÚ.
3. Předběžný souhlas úřadu se zavedením jiného fondu u státních podniků než obnovovacího a všeobecného rezervního.
4. Předběžnou kontrolu sui generis konal úřad při dozoru na státní dluh. NÚKÚ zde přejal agendu Rakouské parlamentní komise. Jeho pravomoc byla větší, neboť kontrasignace byla podmínkou platnosti státních dluhopisů. Kontrasignace se děla reprodukcí podpisu na spise, dávala se tedy předem a měla být věřiteli zárukou platnosti závazku státu.
5. Kontrola preventivní byla zavedena také v oboru majetkové dávky (daně). Úřad vykonával kontrolu nad účetními dispozicemi s výtěžkem majetkové dávky spolupodpisem šeků. Odepřel-li souhlas k zamýšlenému opatření finanční správy, předkládal se souhlas kontrolní komisi Národního shromáždění k rozhodnutí.
6. Při vydání či změně nařízení týkajících se účetnictví a kontroly bylo třeba předběžného souhlasu NÚKÚ. Tato povinnost byla uložena zákonem. Uznal-li potřebu změn úřad sám, dohodl se na ní s příslušným ústředním úřadem. Účetní soustava a vydávání podrobné účetní a pokladní instrukce státních podniků též podléhalo souhlasu úřadu.

V neomezeném rozsahu prováděl úřad kontrolu dodatečnou. Ex post konal šetření při sestavování státní účetní závěrky, zkoumal bilanci podniků a korporací a sledoval měsíční výkazy. Posléze konal kontroly na místě, při nichž vycházel z účetních zápisů a zkoumal k nim doklady i administrativní spisy. Delegáti NÚKÚ měli na místě možnost shlédnout veškerou hospodářskou agendu, chod účetní služby i zařízení vnitřní kontroly. Program těchto kontrol si sestavoval úřad samostatně a parlamentu pouze oznamoval, aniž by to zákon vyžadoval, které vykonal.

Úřad neměl exekutivní moc nad administrativními úřady a jejich účtárnami. Nemohl jim nařídít, aby provedly jeho kontrolní opatření. NÚD u zemských úřadů a jim podřízených institucí tak učinit mohl. Jako nejzazší prostředek měl vždy NÚKÚ možnost sdělit případ Národnímu shromáždění. Příležitost upozornit na závažné jevy ve státním hospodářství měl

vždy především v úvodu k státnímu závěrečnému účtu. Sestavení státní závěrky se posuzovalo jako činnost správní. Vzhledem k historickému vývoji, ale i k účelnosti a hospodárnosti zůstala uvedená činnost v kompetenci NÚKÚ.

O finanční kontrole toho v pramenech historický mnoho popsáno není, a na druhou stranu ani není předmětem této disertační práce podat zde úplný historický přehled, to budiž přenecháno kolegům z katedry právních dějin. Finanční kontrolu zmiňuje ve svém obsáhlém článku věnovaném Finančnímu právu Prof. Josef Drachovský: „*v ústavní právo finanční spadnou i jiná oprávnění povahy především kontrolní, kontrola použité dávky z majetku a z přírůstku na majetku; zkoumání měnových a bankovních výkazů*<sup>8</sup>“. V citovaném článku Prof. Drachovský dělí Finanční právo mimo Finančního práva ústavního, ještě na Finanční právo správní, Finanční právo trestní a Finanční právo mezinárodní.

Na závěr tohoto dějinného období nezbyvá než uvést některé mezery, které se v tehdejším systému kontroly jevily. V první řadě k nim patřila, pozitivními právními předpisy málo zajištěná, nezávislost státního kontrolního orgánu na exekutivní moci, a to zvláště ve věcech personálních. Chyběl předpis o poměru k parlamentu, jenž by stanovil, že orgán má právo i povinnost kdykoliv a především souhrnně oznámit shledané závažné vady, zvláště takové, které se dotýkají ministerské odpovědnosti. Uvedené mezery, v tehdejším Československu, pozici kontroly snižovaly. Zároveň se zde jednalo o první demokratickou kontrolu na našem území, jež byla odborným rádcem nejen parlamentu, ale i státní správy v čele s vládou. Zpracovávala přehled celého státního hospodářství a účinně přispívala ke zlepšení právních norem v oblasti kontrolní a účetní.

Úřad měl na rozdíl od dnešního NKÚ daleko více kompetencí. Tehdejší nauka v nich spatřovala výhody a začlenila je do kontrolního systému. Za všechny uvedu předběžnou kontrolu a dozor na státní dluh. Předběžná kontrola je dnes doménou interní exekutivní kontroly, za její výkon nesou odpovědnost orgány moci výkonné. Je tomu tak zejména proto, že docházelo k neúměrnému zatěžování nejvyšších kontrolních institucí, především však docházelo k přesouvání odpovědnosti za rozhodnutí v dané věci z exekutivy jako celku i příslušného kontrolovaného orgánu na nejvyšší kontrolní instituci. Exekutiva tím přenášela

---

<sup>8</sup> Drachovský J.: Finanční právo, Slovník veřejného práva Československého, str. 609 a násl.



odpovědnost za určitá rozhodnutí na nezávislý orgán státu. Dozor resp. kontrola státního dluhu je dnes v kompetenci zákonodárné moci.

Jistěže lze mít mnoho výhrad k NÚKÚ prvorepublikové éry, avšak byl dosud jediným skutečně demokratickým kontrolním orgánem na našem území. Bohužel jím také na dlouhá léta zůstal, s krátkou přestávkou po roce 1968, jsme v našem státě obnovovali demokratickou kontrolu až po roce 1989.

### **3. Vývoj v období let 1948 – 1989**

Po roce 1945 zůstal nadále zákon č. 175/1919 Sb., v platnosti. Na jeho základě opět, stejně jako před válkou, působil NÚKÚ. Nad jeho stávající kompetenci byly jeho doзору podrobeny některé nově vzniklé instituce např. národní výbory, Fond znárodněného hospodářství, fondy národní obnovy, Národní pozemkový fond a další. Ani po osvobození, v době nově nabyté svobody, k novelizaci zákona nedošlo. A to i přesto, že parlamentní orgány, s ohledem na zastaralost úpravy a probíhající společenské změny, novelu zákona požadovaly. *Dalším dobrým důvodem pro novelu zákona, byla duplicita způsobená paralelní existencí slovenského Nejvyššího kontrolního dvora, zřízeného ve Slovenské republice v roce 1942<sup>9</sup>.* Pro věci kontroly státního a veřejného hospodářství zřídilo Národní shromáždění, vedle NÚKÚ, zvláštní komise. Působnost těchto komisí se nejdříve týkala pouze přesně vymezených finančních, zejména daňových, otázek. Na jejich činnost navázaly později zřízené stálé parlamentní komise nebo výbory, např. zákon č. 244/1946 Sb., o parlamentní a úsporné komisi. Ty již velmi úzce spolupracovaly s NÚKÚ. Konec této spolupráce byl učiněn zákonem č. 195/1949 Sb., o jednacím řádu Národního shromáždění. Ten uložil výboru pro hospodářské plánování a jeho kontrolu sledovat provádění a plnění hospodářského plánu na podkladě zpráv, které vláda podává Národnímu shromáždění. Zákon č. 244/1946 Sb. byl výše uvedeným zákonem zrušen.

Stejně jako byla v roce 1948 degradována svoboda a demokracie, byla taktéž pošlapána i kontrola v nejširším slova smyslu. Jinými slovy řečeno i v oblasti kontroly veřejných prostředků se naplno odrazilo totalitní pojetí výkonu státní moci. Došlo k likvidaci klasické

---

<sup>9</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 133

dělby státní moci, parlament byl degradován na pouhou převodovou páku monopolně vládnoucí komunistické strany a jejího aparátu. Konec demokratické kontroly byl učiněn de iure v roce 1951, de facto k němu zajisté došlo už s nástupem vlády jedné strany.

Vše bylo odstartováno přijetím ústavního zákona č. 150/1948 Sb., Ústava Československé republiky, jež v ustanovení § 62 uváděl: kontrolu veřejného hospodaření upravuje zákon jednotně pro celé státní území. Je zajímavé, že systematika ústavní listiny odkaz na zákon, kterým se upravuje kontrola, řadí k moci zákonodárné, umístěn je v kapitole druhé Národní shromáždění. Ne jinak tomu bylo i v ústavní listině z roku 1920, zde se však skutečně jednalo o orgán skládající účty Parlamentu. Jinak tomu mělo být podle zákona, které toto ústavní zmocnění naplňoval. Bylo jím vládní nařízení (s mocí zákona) č. 73/1951 Sb., kterým se zřizuje Ministerstvo státní kontroly, které zrušilo jak NÚKÚ, tak i slovenský Nejvyšší kontrolní dvůr. Obě tyto instituce byly nahrazeny nově zřízeným Ministerstvem státní kontroly. Organizace a působnost nového ministerstva byla stanovena podle sovětských vzorů. Způsob řízení ministerstva byl centralizovaný a direktivní. Kontrola tak přešla plně do moci výkonné, spíše však strany a vlády, a zákonodárny sbor do ní nemohl nijak zasahovat. Vytvoření nového ministerstva mělo zničující vliv na vývoj finanční kontroly na našem území. Jeho působnost se totiž již nevztahovala pouze na kontrolu státního a veřejného hospodářství, ale prakticky na vše co se v tehdejší postátněné společnosti dělo. Byly jím zasaženy všechny oblasti společenského života, kde měla komunistická strana zájem prosazovat svoji vůli. Od této trvalé změny předmětu státní kontroly, která nově zasahovala i do soukromí jednotlivých občanů, vznikla ve společnosti nedůvěra ke všem kontrolním mechanismům. S nedůvěrou ve vztahu ke kontrole se společnost vyrovnává dodnes.

*K dalším změnám došlo krátce za sebou. V roce 1961 byla dosud samostatná státní kontrola spojena se státní statistikou<sup>10</sup>. Došlo k tomu zákonem č. 56/1961 Sb., o zřízení Ústředního úřadu státní kontroly a statistiky. Pro dokreslení ducha doby, v níž nade všemi bděla neomylná Komunistická strana Československa, jejíž směrnice skvěly nejen nad usneseními vlády, ale i zákony a nařízeními, otiskuji zde v plném znění paragraf první uvedeného zákona: „K zvýšení účinnosti kontroly, jak státní orgány, zařízení a hospodářské organizace zabezpečují plnění směrnic Komunistické strany Československa, zákonů, nařízení a usnesení vlády, zachovávají státní disciplínu, hospodaří se svěřenými prostředky a uplatňují ve své*

---

<sup>10</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 134.

činnosti zájmy společnosti, dále k dokonalejšímu využití statistiky pro potřeby řízení národního hospodářství a kulturní výstavby a kontroly jeho výsledků, k zabezpečení účinné kontroly tvorby a dodržování cen, k posílení metodického řízení veškeré kontrolní činnosti a statistiky na všech stupních řízení zřizuje se jako orgán vlády Ústřední úřad státní kontroly a statistiky. V jeho čele je předseda, který je ministrem. Ministerstvo státní kontroly a Státní úřad statistický se zrušují.“ Tím byl vytvořen Ústřední úřad státní kontroly a statistiky s orgány v krajích a okresech. Zákon č. 99/1961 Sb., o státní kontrole, statistice a ostatních oborech národohospodářské evidence, určil působnost a úkoly nově vzniklé instituci.

V roce 1963 byl vytvořen nový systém tzv. lidové kontroly a statistiky s orgány nejenom v centru, na Slovensku, v krajích a okresech, ale i v obcích a závodech. Stalo se tak zákonem č. 23/1963 Sb., o lidové kontrole a o národohospodářské evidenci (zákony č. 56 a 99/1961 byly tímto zákonem zrušeny). Zákon stanovil působnost, jak statistice, tak kontrole. Mimo jiné uváděl, jakým způsobem se ustavují komise, kdo může být členem komise atd. Zajímavé je, že Ústřední komisy volilo Národní shromáždění. I ostatní komise byly vždy různými způsoby voleny.

*Určitým mezníkem byl rok 1964, kdy si Národní shromáždění vyhradilo přímý vliv na činnost státní kontroly<sup>11</sup>. Národní shromáždění projednávalo zprávy Ústřední komise lidové kontroly v plénu. Předsednictvo Národního shromáždění usměrňovalo činnost Ústřední komise lidové kontroly tak, aby byla v souladu s kontrolní funkcí Národního shromáždění a s tím účelem též schvalovalo plán její činnosti. Od této doby se vcelku dařilo prosazovat takové postavení orgánů lidové kontroly, které by zastupitelské sbory zbavovalo informační závislosti na exekutivních orgánech. Zákonným opatřením předsednictva Národního shromáždění č. 1/1967 Sb., o změnách v organizaci a působnosti některých ústředních orgánů, byla státní statistika od státní kontroly opět oddělena. Zájem Národního shromáždění o větší vliv na kontrolu byl naplněn zákonem č. 70/1967 Sb., o komisích lidové kontroly a v ustanovení paragrafů 58 - 60 zákona č. 69/1967 Sb., o národních výborech. Tato snaha byla dovršena v roce 1968 v souvislosti s přijetím zákona č. 85/1968 Sb., kterým se mění zákon o komisích lidové kontroly a zákon o národních výborech. Ústřední komise lidové kontroly byla v tomto pojetí orgánem Národního shromáždění a jím byla také volena. V jejím čele stál předseda, kterého ze zvolených členů jmenoval prezident republiky. Předseda Ústřední komise lidové*

---

<sup>11</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 134.

kontroly měl právo účasti na jednání vlády i schůzí všech zastupitelských sborů a jejich orgánů. Komise tak měly možnost podávat podněty k provedení potřebných nápravných opatření.

Ústavní zakotvení této tendence bylo vyjádřeno v ústavním zákoně č. 143/1968 Sb., o československé federaci. Jímž bylo umožněno federálnímu shromáždění zřídit si svůj kontrolní orgán, obdobné právo poskytoval i oběma národním radám. ČNR této možnosti využila hned v lednu 1969 zřízením Nejvyššího kontrolního úřadu České socialistické republiky. Obdobný úřad si zřídila i Slovenské národní rada. Na národních úrovních tak vznikly na výkonné moci relativně nezávislé instituce, které sloužily především jako servis pro činnost národních rad, v čele každé z nich stál generální kontrolor odpovědný příslušné národní radě.

NKÚ ČSR byl zřízen zákonem ČNR č. 7/1969 Sb. Důležité bylo, že za svou činnost odpovídal ČNR a zároveň byl nezávislý na vládě a ostatních výkonných orgánech ČSR. Zde se opustila koncepce, která byla tak slavně přijata v roce 1951, kdy podle sovětského vzoru vše řídila strana a vláda, a kontrola se vrátila opět tam, kam patří, tedy k moci zákonodárné. Přesto, že byl zákonodárny sbor obsazen poslanci Národní fronty složené ze tří politických stran Komunistické, Československé strany socialistické a Československé strany lidové, byl to na tehdejší poměry nebývalý úspěch, které zapříčinilo, tak jako ostatní ozdravné demokratické změny tzv. pražské jaro 68. Úřad vykonával kontrolu v rámci kontrolní působnosti ČNR. Základní kontrolní působnost úřadu byla zaměřena na tvorbu a užití prostředků státního rozpočtu republiky a na hospodaření s hmotnými, finančními a ostatními prostředky a s jejich zdroji. Dále na výsledky rozpočtového hospodaření a státní závěrečný účet republiky a předkládání stanovisek ke státnímu závěrečnému účtu republiky ČNR. Také kontroloval dluhy ČSR a úvěrové činnosti státu, jakož i hospodaření s prostředky účelových fondů. Při výkonu kontrolní činnosti úřad zkoumá zákonnost, účelnost a hospodárnost prověřovaných skutečností. Tím do určité míry kopíroval působnost NÚKÚ zřízeného roku 1919. Podle požadavků ČNR měl úřad kontrolovat také, jakým způsobem jsou prováděny zákony a opatření ČNR, jakož i zákony Federálního shromáždění, pokud jejich výkon patří orgánům ČSR, a ověřovat jejich soulad s potřebami společnosti. Musel též kontrolovat úroveň vyřizování stížností a podnětů občanů a závažné z nich prověřovat. Zde již nelze o jakékoli souvislosti s původním NÚKÚ mluvit. Úřad se ovšem mohl vyjadřovat k návrhům obecně závazných právních předpisů vydávaných ústředními orgány státní správy republiky

a upravujících rozpočtové hospodaření, vedení účetnictví nebo výkon kontrolní činnosti. To byla též jedna z vymožeností, to té doby nevídaná, neboť se prakticky všechny právní normy tvořili v Ústředním výboru Komunistické strany Československa, bez jakékoliv vnější ingerence snad mimo vliv Kremlu. NKÚ ČSR dále mimo jiné zveřejňoval stanovisko ke státnímu závěrečnému účtu republiky, zabezpečoval výzkum v oboru kontroly a dával k dispozici jiným orgánům své poznatky získané z kontrolní a výzkumné činnosti.

NKÚ ČSR řídil a za jeho činnost odpovídal generální kontrolor, jehož volila na dobu svého volebního období ČNR. Poradním orgánem generálního kontrolora byla rada generálního kontrolora. Členy rady jmenovalo z předních odborníků teorie a praxe na návrh generálního kontrolora předsednictvo ČNR, které je mohlo též z funkce odvolat. V případě rozdílného stanoviska generálního kontrolora a rady, byl v určitých závažných věcech, povinen o tom informovat ČNR. Pokud kontrolované orgány a organizace zjištěné závady a jejich příčiny bez průtahů neodstranily, měl NKÚ ČSR informovat věcně příslušný orgán a ČNR. Osobám, které ztěžovaly činnost úřadu tím, že ve stanovené lhůtě nevytvořily potřebné podmínky pro výkon kontroly, neposkytly na požádání potřebnou součinnost nebo nepodaly vyžádané zprávy, mohl úřad uložit pořádkovou pokutu do 1000 Kčs. Nebyla-li taková povinnost splněna ani v nově stanovené lhůtě, mohl tak učinit i opětovně. Pro řízení platily obecné předpisy o správním řízení. Pořádkové pokuty se odváděly do státního rozpočtu České socialistické republiky. *Generální kontrolor měl právo zúčastnit se schůzí ČNR a všech jejích orgánů i schůzí vlády s právem na udělení slova*<sup>12</sup>. Zde lze vysledovat velkou podobnost se současným zákonem o NKÚ, co se týče udílení a vymáhání pokut, avšak na rozdíl od generálního kontrolora dnešní prezident NKÚ nesmí na zasedání vlády.

Na úrovni federace se již takovéto řešení prosadit nepodařilo. Ústavněprávní výbor Národního shromáždění sice již v listopadu 1968 předložil návrh zákona o Kontrolní komoře ČSSR a obdobný návrh zákona pak ještě v květnu 1969 předložily ústavněprávní výbory Sněmovny lidu a Sněmovny národů. Vzhledem k silícím normalizačním tendencím bylo jeho projednávání zabráněno. *Rozhodující roli v tomto neblahém procesu mělo zřejmě stanovisko federální vlády z 19. června 1969. Stanovisko mimo jiné uvádělo: vláda vypracuje účinný systém kontroly pro potřeby výkonných orgánů federace, návrh upravující výlučně parlamentní kontrolu tomuto všeobecnému řešení předchází a do jisté míry ho již předem*

---

<sup>12</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 135.

ovlivňuje<sup>13</sup>. Musím zde pro lepší pochopení připomenout, že pražské jaro, jako doba obrody státu, bylo definitivně pryč. Velmi rychle se o slovo hlásila normalizace se vším, co k ní patřilo. Například tím, že parlament už zase postrádal svůj vlastní názor a nechal se řídit z centra vládou a upevněnou Komunistickou stranou. Parlament, jako dobře fungující, stroj odsouhlasil straně a vládě na co si jen vzpomněla, ta tam byla doba, kdy měl jakékoliv požadavky. Stal se opět tou převodovou pákou jedné strany.

Roku 1970 dochází k prudkému pádu do minulosti i v oboru státní kontroly. V souvislosti s přijetím ústavního zákona č. 125/1970 Sb., kterým se mění a doplňuje ústavní zákon č. 143/1968 Sb., o československé federaci, bylo vypuštěno ustanovení umožňující zákonodárným sborům vytvářet vlastní kontrolní orgány. Ústavním zákonem č. 126/1970 Sb., o opatřeních v soustavě federálních ústředních orgánů, v jejichž čele stojí člen vlády ČSSR, jež nabyl účinnosti 1. ledna 1971. Byl na úrovni federace vytvořen Výbor lidové kontroly ČSSR jako ústřední orgán státní správy na úseku kontroly. Předseda Výboru byl členem vlády, ostatní členy Výboru, jichž bylo 12 až 16 jmenovala a odvolávala vláda. Práci Výboru lidové kontroly a jeho aparátu řídil a rozhodnutí vydával předseda, šlo tedy o orgán čistě monokratický. Nový federální zákon, který upravoval působnost lidové kontroly na úrovni federace byl přijat v říjnu 1971. Jednalo se o zákon č. 103/1971 Sb., o lidové kontrole, který dále mimo jiné upravoval postavení orgánů v závodech řízených orgány ČSSR, povinnosti orgánů a organizací podléhajících kontrole a další. Nesl se již plně v duchu normalizace, která v této době dosahovala svého vrcholu.

V ČSR byl přijat, taktéž v říjnu avšak čtyři dny po přijetí federálního zákona, zákon ČNR č. 116/1971 Sb., o výborech a komisích lidové kontroly. Byl ve všech směrech velmi podobný zákonu federativnímu. Obdobný zákon měla i SSR. Soustava orgánů lidové kontroly, jak na úrovni federální, tak na úrovni republikové byla vedena Komunistickou stranou Československa jako nástroj řízení státu a společnosti. Právní úprava na úseku kontroly se již v totalitním Československu nezměnila a přetrvávala bez úhony až do roku 1990.

***V období naší novodobé historie prožila kontrola více špatného než dobrého. V padesátých letech, kdy se vše řídilo vzory ze Sovětského svazu, jsme si nechali zničit výkon kontroly, který nám mohl civilizovaný svět závidět. Vše se tehdy dostávalo pod moc výkonnou, a tak***

---

<sup>13</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 135.

*tomu nebyla ušetřena ani veřejná kontrola. Světlo na konci tunelu se objevilo až v roce 1964 a naplno se vrátila kontrola pod moc zákonodárnou roku 1969, zřízením NKÚ ČSR. To byl také vrcholný počín demokracie v době totalitního státu. S příchodem normalizace společnosti se vše vrátilo zpátky de facto do roku 1951. Výbor lidové kontroly ČSSR byl ústředním orgánem státní správy, jeho předseda byl členem vlády a vše řídila strana s ústavně zakotvenou vedoucí úlohou. Ani Perestrojka – Přestavba, která u nás probíhala od roku 1986 do listopadu 1989, se úseku kontroly nijak výrazněji nedotkla. Naděje na změnu k lepšímu přišla až s listopadovou revolucí.*

#### **4. Vývoj v období let 1989 – 2002**

Předně je třeba uvést, že vývoj v období uvedený v nadpisu by měl být datován spíše počínaje rokem 1990, neboť na konci roku 1989 samozřejmě k žádné změně v oblasti kontroly na území našeho státu nedošlo. Společenské změny v Československé republice, zahájené listopadovou revolucí, vyvolaly diskuse o demokratické reformě celkového fungování státní moci. V této souvislosti se jednalo také o tom, do jaké míry a jakými prostředky by měl stát organizovat své kontrolní mechanismy, aby odpovídaly demokratickým principům a reflektovaly probíhající ekonomickou transformaci. Diskutovalo se sice o obnově orgánů parlamentní kontroly, paradoxně však došlo k řešení zcela opačnému. Na federální úrovni došlo ústavním zákonem č. 296/1990 Sb., o změnách v soustavě federálních ústředních orgánů státní správy, v jejichž čele stojí člen vlády ČSFR, k vytvoření federálního ministerstva kontroly. Zákon č. 297 z téhož roku upravoval jeho postavení a působnost. Federální ministerstvo kontroly se stalo ústředním orgánem státní správy ČSFR pro oblast kontroly. Dále, mimo jiné: kontrolovalo podle pokynů vlády plnění povinností vyplývajících ze zákonů, ostatních obecně závazných právních předpisů a opatření na jejich základě vydaných, úroveň vyřizování stížností, podnětů a petic občanů a závažné z nich prověřovalo. Při výkonu kontrolní činnosti federální ministerstvo kontroly zkoumalo zákonnost, účelnost a hospodárnost. Nebyl zde až tak velký rozdíl mezi úpravou z let sedmdesátých a úpravou porevoluční. Tento stav mohl být způsoben tím, že parlament v té době řešil problémy s reformou právního řádu a ekonomickou transformací, takže mu příliš nevadila absence vlastního kontrolního orgánu nezávislého na moci výkonné. Je však třeba uznat, že federálnímu ministerstvu kontroly byly zákonem uloženy, jinak u ministerstev zcela nevídané, určité povinnosti přímo vůči federálnímu shromáždění, jeho orgánům a poslancům. Jako

například: podle požadavků předsednictva Federálního shromáždění předkládat zprávy o poznatcích ze své kontrolní činnosti, provádět kontrolu pro plnění úkolů Federálního shromáždění a jeho orgánů, zejména v souvislosti s projednáváním státního rozpočtu a státního závěrečného účtu federace a s prošetřováním stížností, návrhů a petic podaných Federálnímu shromáždění, opatřovat podklady pro kontrolní činnost Federálního shromáždění, jeho orgánů a poslanců a vyjadřovat se k těmto podkladům. Podle zákona č. 405/1991 Sb., o kontrole v ČSFR, plán kontrolní činnosti ministerstva schvalovalo Federální shromáždění po projednání ve vládě ČSFR. Ve věcech obrany a ve věcech bezpečnosti v působnosti federace tak činí Federální shromáždění a Rada obrany státu, která rovněž stanoví rozsah a způsob prováděné kontroly. V praxi bylo těchto práv parlamentem jen velmi zřídka využíváno.

V ČR došlo k témuž zákonem ČNR č. 288/1990 Sb., o opatřeních v soustavě ústředních orgánů státní správy ČR. Tím bylo zřízeno ministerstvo státní kontroly jako ústřední orgán státní správy ČR. Výbor lidové kontroly ČR byl zrušen a veškerá práva a povinnosti z něho přešly na nově vytvořené ministerstvo. *Zajímavé je, že v ČR bylo zřízeno ministerstvo státní kontroly, kdežto na úrovni federace, patrně pod vlivem vzpomínky na rok 1951 i námitek teoretické povahy, jen ministerstvo kontroly*<sup>14</sup>. Na tuto úpravu navazoval, dodnes platný, Zákon o státní kontrole. Zákon o státní kontrole, který upravoval výkon státní kontroly v ČR, byl již od svého vydání považován za problematický. Spojil totiž do pojmu státní kontrola dva druhy naprosto odlišné činnosti, což je markantní zejména v tom směru, že podle tohoto zákona se vykonávala jak kontrola uvnitř systému státní správy – interní kontrola, tak i kontrola vykonávaná správními orgány navenek – externí kontrola.

Nezájem vrcholných orgánů moci zákonodárné o zřízení vlastního kontrolního orgánu byl prolomen v ČR v listopadu 1991. Ústavním zákonem ČNR č. 481/1991 Sb., kterým se zřizuje NKÚ ČR. Tento ústavní zákon byl velmi krátký a stručný, měl pouze dva články, vystihoval však vše potřebné, po čem se už dlouhou dobu volalo. V oblasti kontroly jsme se jím vrátili mezi vyspělé demokracie se standardní demokratickou kontrolou. ČNR se usnesla na tomto ústavním zákoně: Čl.I Zřizuje se Nejvyšší kontrolní úřad České republiky jako kontrolní orgán, nezávislý na vládě, jejích orgánech a ústředních orgánech státní správy. Podrobnosti stanoví zákon. Čl.II Tento ústavní zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 1992. Pro oblast

---

<sup>14</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 150.



kontroly to byla téměř revoluční změna, po více než čtyřiceti letech, nepočítáme-li malý ostrůvek svobody vznikuvší pražským jarem a udušený normalizací, se stala nezávislou na moci výkonné. Na úrovni federace ani ve Slovenské republice žádný orgán tohoto druhu nevznikl.

Zákonem, který měl upravit postavení, působnost a organizaci nově vzniklého NKÚ ČR, se stal zákon ČNR č. 61/1992 Sb., o NKÚ ČR. Do působnosti NKÚ ČR patřilo kontrolovat především tvorbu a užití prostředků státního rozpočtu ČR, státního závěrečného účtu, hospodaření a nakládání s finančními i hmotnými prostředky ČR. Vedle toho však kontroloval i výkon státní správy, což je fenomén, o kterém se zmíním v části věnované NKÚ de lege ferenda. Kontrolní působnost NKÚ ČR se vztahovala na vládu, orgány státní správy a další orgány ČR s výjimkou ČNR, státní podniky, rozpočtové a příspěvkové organizace ČR a dále na právnické a fyzické osoby, pokud hospodařili s dotacemi nebo s jinými prostředky ze státního rozpočtu ČR, včetně fondů spravovaných orgány ČR, i na právnické osoby s majetkovou nebo finanční účastí státu a právnické osoby zřízené zákonem. Řídícími orgány NKÚ ČR byly, prezident, který úřad řídil, jeho zástupcem byl viceprezident, dále pak prezidiální rada a její členové. Prezident byl volen i odvoláván ČNR. Viceprezident byl volen a odvoláván ČNR na návrh prezidenta. Jejich funkční období bylo sedmileté s tím, že mohly být opětovně zvoleni nejvýše na dvě po sobě jdoucí období. Rada byla složena z prezidenta, viceprezidenta a sedmi členů, které volila a odvolávala taktéž ČNR na návrh prezidenta. K podrobnějšímu seznámení s některými zajímavými ustanoveními tohoto zákona z pohledu dnešní kontroly dojde v kapitole o současném NKÚ.

Od března 1992 panovalo v ČR kontrolní dvojvládí způsobené tím, že vedle NKÚ ČR podřízeného moci zákonodárné zůstalo zachováno Ministerstvo státní kontroly ČR. Ministerstvo bylo orgánem exekutivní moci a jeho věcná působnost se týkala plnění úkolů státní správy, nakládání s finančními a hmotnými prostředky poskytovanými státem včetně nakládání s majetkovými právy ve státním vlastnictví. Dále vyřizovalo stížnosti, petice, oznámení a podněty a kontrolovalo zabezpečení obrany republiky. Vedle ústředních orgánů státní správy kontrolovalo zákonem zřízené právnické osoby a další orgány státní správy ČR s výjimkou obcí, i právnické a fyzické osoby vykonávající činnost s majetkovou účastí státu a právnické a fyzické osoby, které byly příjemci dotací, subvencí nebo jiných prostředků poskytnutých ČR. Kontrolní působnost Ministerstva státní kontroly se, stejně jako u NKÚ ČR, nevztahovala na ČNR. Takovéto kontrolní dvojvládí bylo dlouhodobě neudržitelné.

Docházelo k vzájemnému překrývání působností obou institucí a nezřídka i ke kompetenčním konfliktům s vzájemnými likvidačními snahami, neboť i vůči sobě se tyto dva orgány snažily vykonávat kontrolu. *Z denního tisku je známo, že ministerstvo se domáhalo práva kontrolovat určité činnosti NKÚ ČR*<sup>15</sup>. Toto kontrolní dvojvládní bylo po stránce hospodářské natož potom politické zcela neúnosné. Ve svém důsledku vedl tento schizofrenní stav k tomu, že po zániku Československé federace došlo ke sloučení obou těchto orgánů do NKÚ.

Po roce 1989 došlo k vypuštění všeobecného dozoru prokuratury z působnosti nově zřizovaných státních zastupitelství, před tímto krokem byli zrušeny Výbory lidové kontroly čímž došlo k snížení počtu finančních kontrol ve veřejné správě. Kontrola přestala být vykonávána z jednoho centra, čímž docházelo k jejímu znepráhlednění. Útlum kontroly v oblasti hospodaření s veřejnými prostředky po roce 1990 se stal problémem při přístupových jednáních s EU. Exekutiva i legislativa si začali plně uvědomovat nedostatek, vyčítaný České republice při přístupových jednáních Evropskou komisí, o nedostatku finanční kontroly ve veřejné správě. NKÚ v součinnosti s MFČR, po neschválení zákona o kontrole ve veřejné správě v roce 2001, zpracovalo analýzu stávající právní úpravy kontrolního systému. Z této analýzy vzešel požadavek na vypracování nového zákona, který by se zaměřil na finanční kontrolu ve veřejné správě, zohlednil by i evropské standardy při správě vlastních finančních prostředků i prostředků poskytnutých České republice za zahraničí. Zákon o finanční kontrole byl schválen 9. srpna 2011. Zákon o finanční kontrole zavedl, mimo kontroly hospodaření s veřejnými prostředky, po dlouhé době i institut vnitřní kontroly, moderněji řečeno, interního auditu (dále jen „IA“), což je v zásadě kontrola vztahů nadřízenosti a podřízenosti.

## **5. Závěr k vývoji kontroly na území našeho státu**

Jak z historie vyplývá, kontrolní systém zaujímal v jednotlivých vývojových stádiích našeho státu rozdílné postavení. Kontrolní metody a postupy, které se zaváděly do praxe postupně v jednotlivých dějinných etapách, vždy reagovaly na požadavek doby. Zvláště potom na vývoj politických, právních a ekonomických podmínek v daném státním útvaru. Kontrola se vyvíjela a měnila taktéž podle toho, jak silná či slabá byla exekutivní moc. Jinými slovy byla-

---

<sup>15</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 137.

li výkonná moc dosti silná na to, aby dokázala uzurpovat moci zákonodárné, oblast kontroly učinila tak. Na našem území to bylo v době neoabsolutismu císaře Františka Josefa I. Za rakousko-uherské monarchie resp. již v roce 1866 měl zákonodárný sbor alespoň určitý vliv či přehled o oblasti kontroly. Po roce 1919 byla u nás zavedena předběžná kontrola, která sloužila k ověření připravovaných opatření ještě před jejich realizací. Tehdejší teorie jí vítala, neboť mohla předejít nežádoucím rozhodnutím, jež by v konečném důsledku vedly k mrhání finančních prostředků. V daleko větší míře probíhala kontrola následná, která upozorňovala vrcholné exekutivní orgány nebo posléze parlament na nežádoucí stav věcí veřejných. Kontrola za první republiky se vyznačovala demokratičností, jakou se mohl pochlubit náš stát obklopen různými diktaturami. Po druhé světové válce docházelo k etatizaci, jež ve formě přechodu pod moc exekutivní, zasáhla i oblast kontroly. Jinými slovy, zákonodárná moc přestala mít vliv na utváření kontroly a nedostávalo se jí ani objektivních informací z výstupů kontroly. Po vzoru Sovětského svazu byl rozšířen výkon kontroly z finanční oblasti na všechny důležité odvětví státu a společnosti, o kterých chtěla mít exekutiva řízena jednou politickou stranou přehled. V komunistickém Československu byl určitým demokratickým mezníkem rok 1968. Zasáhl velmi silně i kontrolu, kde se o slovo přihlásily opět zákonodárné orgány. Zřízením NKÚ ČSR bylo v některých činnostech kontroly navázáno na prvorepublikový NÚKÚ. Doba normalizace vrátila exekutivě svou sílu a parlament ztratil možnost ovlivňovat chod kontrolních orgánů. Komunistická strana Československa držela pevně ve svých rukou výkon kontroly, a to jak na úrovni federace, tak na úrovni republik, skrze moc exekutivní. Zákonodárná moc byla rovněž podřízena rozhodnutím vládnoucí politické strany tak, že její rozhodnutí byla předem dohodnuta na Předsednictvu ústředním výboru Komunistické strany Československa. Nebylo tak v socialistickém Československu demokratických rozhodnutí, neboť se vše řídilo direktivním způsobem z jednoho mocenského centra. Kontrola v tehdejší době byla silně zmanipulovaná a mnohokrát byly její výstupy upraveny tak, aby se líbily a hodily vládnoucí garnituře. Po vítězství demokratických sil v naší společnosti se očekával obrat k lepšímu. Především zasvěcení odborníci cítili potřebu vrátit kontrolu pod rozhodovací moc parlamentu, aby mohla činit úkony ne nepodobné těm, které vykonávala za první republiky. Paradoxně však došlo ke zřízení ministerstva kontroly, jak na úrovni federativní, tak obou republik. Zákonodárné sbory byly natolik zahlceny legislativní činností související především s přechodem totalitního státu na stát demokratický, jakož i s přechodem od socialistického na tržní hospodářství, že jim ani absence vlastního kontrolního orgánu nevadila. V roce 1992 byl zřízen NKÚ ČR, od druhé světové války to byl první orgán, který byl na exekutivní moci nezávislý. Od vzniku Československa do jeho

rozpadu na konci roku 1992 byly na našem území pouze dva moderně a demokraticky fungující kontrolní úřady. Shodou okolností to byl ten první, zřízený roku 1919, a poslední, vznikuvší v roce 1992. Oba podléhaly zákonodárné moci a ve své době to byly moderní a efektivní instituce finanční kontroly. Finanční kontrola a IA se v České republice, po značných peripetiích a pokáráních ze strany orgánů EU, objevil až po roce 2001. Po vzniku samostatné ČR tak bylo v oblasti kontroly na co navazovat a z čeho se poučit, neboť kdo nezná historii, nemůže pochopit současnost.

## **IV. Právní úprava kontroly na úseku finanční činnosti z hlediska de lege lata**

V této části disertační práce se zabývám současnou kontrolou vykonávanou na úseku finanční činnosti s akcentem na Zákon o NKÚ, Zákon o finanční kontrole a Zákon o státní kontrole z hlediska platného práva. Není předmětem této disertační práce komentovat zde všechny novely či jednotlivá ustanovení citovaných zákonů, naopak je mým cílem zaměřit se pouze na ty novely, které měly zásadnější význam pro předmětnou problematiku. Zákony zde předkládám ve znění účinném do 31. 3. 2012. Věřím, že tím přispěji k celkovému zpřehlednění jednotlivých institutů z hlediska de lege lata. Pro rozbor platných právních norem z hlediska de lege lata, budu čerpat především ze Sbírky zákonů České republiky. Dále z odborné literatury, odborných článků a judikatury. Pro posouzení jednotlivých forem kontrol a jejich použití v současnosti i do budoucna čerpám především z teorie práva, právní sociologie a filozofie.

### **1. Teoretická východiska**

Smysl kontroly veřejné správy spočívá především v omezování exekutivní moci a jejího aparátu. Kontrola v nejširším slova smyslu tak zabraňuje její degeneraci. Každý úřad, orgán, dokonce i úředník si musí být vědom toho, že jeho rozhodnutí či zvolený postup podléhá určité kontrole, pod níž ve státní hierarchii patří. Uvědomění si možných nepříjemných následků po provedené kontrole má obrovský preventivní význam, který do značné míry ovlivňuje jednání, jak jednotlivců, tak celých institucí. Kontrola má mít prostředky k tomu, aby zjištěné nedostatky mezi tím, co je a tím, co má být (je zamýšleno) postihovala

a usměrňovala tak lidské chování ve smyslu společností přijatých pravidel. Elementárním posláním kontroly je ochrana občanů proti úřadům, a to nejen v individuálních případech, nýbrž především občanů jako členů společnosti, jímž by se mělo dostávat efektivní veřejné správy. Kontrolní systém se tak stal nedílnou součástí právního řádu každého státu. Do kontrolního systému jsou začleňovány kontrolní mechanismy tak, aby jimi byly pokryty všechny oblasti, ve kterých má stát zájem kontrolu provádět. Jde především o oblasti, za jejichž řádné fungování nese stát odpovědnost. Kontrola eliminuje nežádoucí chování a jednání kontrolovaných subjektů, což ve svém důsledku vede k dosahování stanovených a žádoucích cílů. Změny v kontrolním systému jsou ovlivňovány historicky daným vývojem státní moci.

*Nejobecnějším požadavkem, kladeným na veřejnou správu, je kvalitní, hospodárné a pohotové plnění stanovených úkolů. Plnění tohoto požadavku je mírou úspěšnosti či neúspěšnosti, výkonnosti nebo nevýkonnosti celé soustavy veřejné správy anebo některého z jejích článků. Pro hodnocení veřejné správy z hlediska její úspěšnosti a výkonnosti jsou rozhodující: úkoly, prostředky k jejich realizaci a dosažené výsledky. Určujícími relacemi pro hodnocení činnosti veřejné správy a jejích nositelů či vykonavatelů je: „vztah vložených prostředků a dosažených výsledků“ a „vztah dosažených výsledků k výsledkům zamýšleným a formulovaným zpravidla jako úkoly nebo cíle“. Dosažené výsledky v relaci k výsledkům zamýšleným mohou být hodnoceny z více hledisek. Podle nich lze stanovit kritéria hodnocení veřejné správy. Mohou jimi být: efektivnost, hospodárnost, úspornost, účelnost a přiměřenost. Uvedený výčet není taxativní a lze k němu přidat i kulturu a etiku správy, či míru její demokratičnosti, blízkosti občanům a další<sup>16</sup>.*

Slovo kontrola lze gramaticky vyložit jako spojení dvou latinských termínů: contra – proti a rotulus – svitek. Významově se jedná o protizápis, protilistinu, na jejímž základě se ověřuje správnost listiny nebo správnost původního zápisu. Takto úzké chápání významu slova kontrola jako porovnávání spisu vedeného na dvou exemplářích, vedlo k spojitosti zkoumání správnosti účetních knih a zápisů. Kontrola byla uváděna především jako činnost účetních, finančních úředníků a činnost finanční správy, což z hlediska rozpětí procesu kontroly, bylo značně úzké vymezení. Pojem kontrola byl postupným vývojem chápán v širším rozsahu, než v takto úzkém pojetí. Pod pojmem kontrola se rozumí pozorování, ověřování, poznávání,

---

<sup>16</sup> Hendrych D.: Správní věda – Teorie veřejné správy, str. 143 a násl.

porovnávání a hodnocení činností, které mají být vykonávány podle daného předpokladu. V současné době lze pod pojem finanční kontroly subsumovat ověřování pravdivosti a věrohodnosti dokumentů a hodnocení splnění uložených úkolů. Finanční kontrola tak opatřuje příslušnému subjektu soustavné, včasné a přesné informace o tom, co bylo vykonáno, o současném a budoucím stavu.

Kontrolou v obecné rovině rozumíme, pozorování existujícího stavu, děje, či nějaké činnosti a srovnávání existujícího stavu (stavu zjištěného) se stavem zamýšleným. Z teoretického hlediska rozlišujeme a) kontrolu jako konfrontaci skutečnosti s očekáváním, tedy pouhé identifikování odchylek, nebo b) zjišťování příčin odchylek, zde vystupuje do popředí hodnotící prvek subjektivní a objektivní stránky, a c) působnost kontrolního subjektu k odstraňování odchylek. Rozdílnost vymezených funkcí kontroly je legislativně upravena, projevuje se především v kontrolních mechanismech, jejichž organizaci a působnost ovlivňuje. Do kontrolního systému jsou začleněny různé kontrolní mechanismy a další kontrolní prvky tak, aby pokryl všechny oblasti, za jejichž řádné fungování nese stát odpovědnost.

Kontrola se v poslední době spojuje s profesí kontrolorů, odborných kontrolních útvarů a institucí. Takové chápání kontroly je projevem absence kontrolní iniciativy subjektů řízení. Subjekt řízení s přímou odpovědností často chápe svou roli jako roli objektu kontroly, aniž by si připouštěl svou povinnost kontrolovat řízený úsek a s tím spojenou odpovědnost. Subjekt řízení tak velmi často neprovádí, ať vědomě či nevědomě, kontrolu procesů, které má ve své gesci.

Gramatické pojetí významu slova kontrola je třeba vymezit jako nástroj lidského činitele sloužícího k identifikaci informací o vztazích, které vznikají, mění se a zanikají v různých systémech, a přímo či zprostředkovaně přispívají k dílčímu či komplexnímu ovlivňování účastníků těchto vztahů. Základní předpoklady pro fungování kontrolního systému jsou zakotveny v ústavních normách, které jsou dále konkretizovány zákonnými a podzákonnými právními předpisy.

***Smysl kontroly tak lze spatřovat především ve zjišťování odchylek porovnáváním standardů se skutečností a následných opravných opatření subjektu kontroly. Ve vyspělých demokratických státech mají mimořádný význam samokontrolní a autoregulační***

*mechanismy, a to především pro odpovědné jednání státu a samosprávy, tak také pro jednání subjektů působících v neziskové či podnikatelské sféře. Na druhé straně existují oblasti, v nichž stát musí aktivně uplatňovat výkon státní moci a kontrolovat jej. Za tímto účel stát vytvořil kontrolní instituce a orgány vybavené potřebnou kompetencí a pravomocemi. Souhrn těchto institucí a orgánů tvoří kontrolní systém státu. Kontrolní systém státu může spolehlivě a účinně fungovat pouze za předpokladu, že je svým rozsahem přiměřený, úplný a natolik přehledný, aby bylo zřejmé, že jednotlivé subsystémy na sebe navazují a navzájem se doplňují.*

*Kontrola slouží k objektivnímu posuzování a ověřování skutečností tím, že je dostatečně srozumitelně popíše, průkazně zdokumentuje a poukáže na pochybení nebo systémové nedostatky. Kontrola musí zároveň signalizovat, kde a proč dochází k určitým pochybením, potvrzuje správnost zvolených postupů a umožňuje hodnotit reálnost a účelnost stanovených cílů. Význam účinné kontroly tak spočívá nejen v odstranění dílčích pochybení nebo v řešení systémových nedostatků, ale především v jejím preventivním působení. Obsah pojmu kontrola obecně je determinován především právním řádem konkrétního státu. Lze tak hovořit o kontrolním systému jako o institucionalizované části právního řádu, která je však bohužel často přehlížena.*

## **2. Druhy kontrol**

K teoretickému vymezení kontroly, patří její druhové rozlišení. Ve svém studiu a praxi jsem se setkal s následujícím dělením kontroly:

- a) podle rozsahu kontroly, na komplexní a dílčí,
- b) podle rozsahu spojení kontrolovaných jevů na globální, která postihuje všechny jevy u kontrolovaného subjektu a na individuální, jež postihuje jen jednotlivé jevy; individuální lze dále členit na soubornou, která postihuje všechny jednotlivé jevy, namátkovou, kdy výběr jevů je nahodilý a výběrovou, která vychází ze statistických metod výběru kontroly,
- c) podle místa provádění kontroly, na kontrolu přímou, vykonávanou na místě u kontrolovaného subjektu a na kontrolu nepřímou, prováděnou zprostředkovaně pomocí zejména informačních systémů, výkazů či jiných zpráv,
- d) z hlediska časového určení na kontrolu:

- předběžnou, resp. preventivní, předběžná kontrola slouží k ověření správnosti připravovaných opatření ještě před jejich realizací. Má význam pro prvotní fázi rozhodovacích procesů, neboť může napomoci volbě závazných pravidel, metod a postupů k dosažení stanovených cílů a vyloučit tak předem nežádoucí odchylky,
  - průběžnou, tj. kontrolu současného stavu kontrolovaného subjektu, průběžnou kontrolou se rozumí kontrola vykonávaná v průběhu činnosti, jež má podléhat kontrole. Je jím kontrola, která ještě částečně může změnit stav prováděných případů, pokud při ní bude zjištěno, že činnost je neefektivní či nevhodná. Průběžná kontrola je nedílnou součástí řídicí práce na všech úrovních řídicích procesů. Je tedy vykonávána především vedoucími pracovníky v jednotlivých úsecích jim svěřené veřejné správy,
  - následnou kontrolu, která zpětně prověřuje splnění stanoveného cíle nebo konkrétního úkolu, Následná kontrola je v současnosti prováděna zpravidla nejvyššími kontrolními institucemi. Kontrolní orgán zde především prověřuje, jak byla operace provedena a jaké měla důsledky. O výsledcích své činnosti pak zpravidla spravuje Parlament, který má možnost prosadit nápravu prostřednictvím exekutivních orgánů státu, jež jsou mu de facto podřízeny prostřednictvím vlády, jež musí mít důvěru PSP ČR,
- e) podle doby trvání kontroly, na kontrolu soustavnou či periodickou, nebo příležitostnou, kterou ještě můžeme členit na nepravidelnou či občasnou,
- f) podle závaznosti obsahu, na kontrolu s povinnou náplní kontrolních činností, nebo s náplní kontrolních činností dle vlastní úvahy,
- g) další kategorizace mohou představovat např. dělení na kontrolu verbální, kdy kritérium hodnocení lze vyjádřit pouze slovně, na kontrolu naturální, kdy kritéria jsou vyjádřena ve fyzických jednotkách, či na kontrolu hodnotovou, kdy měřítkem vyjádření jsou finanční prostředky.

V rámci kontroly na úseku finanční činnosti je možné pojem metoda kontroly vyložit jako způsob (řecky - *methódos*, česky – cesta), kterým kontrolující získává doklady o předmětu kontroly. Jednou kontrolní metodou či kombinací více kontrolních metod je zjišťován skutečný stav se stavem žádoucím, sledována správnost postupů a analýzy údajů. Uvedený výčet metod, resp. forem kontrol není a nemůže být taxativní. V současné době se stále více objevují na poli kontroly audity, a to jak audit finanční, tak audit výkonnosti, o němž bude pojednáno dále.



Kontrolním postupem je potom systematické uspořádání činností, kterými kontrolující s využitím jedné nebo více metod ověřuje správnost chování kontrolovaného subjektu. Kontrolní postupy se neustále vyvíjejí a zlepšují, zejména pod vlivem kontrolních institucí zemí EU, je v České republice vidět inovativní přístup k novým formám a kontrolním postupům.

Proces výkonu kontroly prochází několika fázemi. Tyto fáze jsou individuální pro každý kontrolní postup, v obecné rovině však lze roztrždit kontrolu na tři základní fáze, a to přípravu kontroly, průběh kontroly a vyhodnocení kontroly. Tyto tři základní fáze můžeme dále dělit. Příprava kontroly se skládá z jejího plánování, zjišťování údajů a vyhodnocování zjištěných podkladů o připravované kontrole. Průběh kontroly spočívá v zjišťování faktů a kritické hodnocení zjištěných faktů. Tato fáze je považována za vlastní výkon kontroly, při němž dochází k zásahům do právních poměrů kontrolovaných osob, jež mají povinnost strpět výkon kontroly a poskytnout součinnost. Tato fáze končí zjištěním skutečného stavu věci. Výsledkem je zpráva, protokol, nález či výrok, který obsahuje popis zjištěných skutečností s uvedením nedostatků, či nesoulad s právními předpisy, výsledek kontroly však může být pozitivní, tedy kontrolovanému subjektu nebylo zjištěno žádné pochybení. Vyhodnocení kontroly zpravidla reaguje na zjištěné skutečnosti. V této fázi je důležité, kdo disponuje právními prostředky, které donutí kontrolovaný subjekt akceptovat zjištěné nedostatky, resp. provést jejich nápravu. Funkci kontroly lze tedy dělit na poznávací, zajišťovací, porovnávací, hodnotící a nápravnou.

V rámci každého kontrolního systému je zvláštní pozornost věnována kontrole zabývající se hospodařením s majetkem a finančními prostředky. Tento typ kontroly, který se využívá, jak v privátní, tak veřejné oblasti, nazýváme finanční. Jinými slovy řečeno finanční kontrola zkoumá správnost finančních operací. Její kontrolní metody a postupy vycházejí z mezinárodně respektovaných standardů. Pro fungování každého státu má mimořádný význam finanční kontrola, zaměřená na hospodaření s veřejným majetkem a plnění veřejných rozpočtů.

### 3. Teoretické aspekty kontroly, dozoru a dohledu

Kontrola je nedílnou součástí každé řídicí činnosti, realizuje se v příslušných řídicích vztazích a specificky se spolupodílí na dosahování cílů, k jejichž uskutečňování předmětná činnost směřuje. Kontrolou se mimo jiné zjišťuje, zda existující stav odpovídá stavu, který by tu měl být. Pokud tomu tak není, jsou ze zjištěného stavu vyvozovány určité opatření, zejména opatření k nápravě či sankční. S tím úzce souvisí funkce kontroly, kterou můžeme dělit na poznávací, zjišťovací, porovnávací, hodnotící a nápravnou. Pro tuto práci je kontrola zúžena na pojem „Finanční kontrola“, který lze specifikovat jako souhrn kontrolních opatření zaměřených na kontrolu finančního hospodaření v širším smyslu slova. Finanční kontrolu můžeme členit z různých hledisek, např. na finanční kontrolu vnitřní – interní a finanční kontrolu vnější – externí. Pojmy jako efektivnost, hospodárnost a účelnost jsou nedílnou součástí finanční kontroly a bude o nich pojednáno dále.

Dozor můžeme definovat jako pozorování chování nepodřízených subjektů dozorcím úřadem a porovnávání takového chování s chováním stanoveným právním předpisem, jako s chováním žádoucím. Jako hlavní hledisko je zde soulad s právem. Dozor je možné vykonávat jako činnost jednorázovou nebo soustavnou. Povinností dozorcích orgánů je zejména šetření práv dozorovaných osob, zjištění skutečného stavu věci a doložení těchto skutečností doklady k jeho prokázání. Dohled je v podstatě dozor, který je svěřen osobě odlišné od státu.

*Posuzujeme-li kontrolní systém, vždy je třeba důsledně rozlišovat mezi orgány interní a externí kontroly. Orgány externí kontroly působí nezávisle na kontrolovaném subjektu. Ve vztahu mezi externím orgánem a státní administrativou platí základní zásada, že externí kontrolní orgán vyjadřuje pouze svůj názor na to, jak kontrolované systémy fungují a jaké mají základní nedostatky, ale rozhodnutí o změně kontrolovaného systému a odstranění nedostatků je věcí spíše politickou a záleží na složce politické moci, která nese za danou oblast veřejné správy odpovědnost. Obecně proto platí zásada, že pokud jde o veřejné správy nese vláda plnou odpovědnost za své jednání i opomenutí a nemůže se této odpovědnosti zprostit odvoláním na kontrolní nálezy a stanoviska externího kontrolního orgánu. Orgány interní kontroly, jak již z názvu vyplývá, působí v rámci kontrolovaného subjektu, jsou jeho integrální součástí a mají možnost a vlastně i povinnost svými kontrolními úkony přímo ovlivňovat fungování kontrolního systému žádoucím směrem.*

#### 4. Úřad a orgán v českém právu

Pojmy úřad a orgán se v teorii i praxi zaměřují ve smyslu funkčním a institucionálním. *Úřad je v institucionálním smyslu obecným označením organizační jednotky, které je přikázána určitá věcná a územní působnost. Ve funkčním smyslu je úřad zákonem stanovený a přesně ohraničený okruh záležitostí, které vykonávají fyzické osoby jednotlivě nebo ve sboru jako orgány státu nebo jiného nositele veřejné správy, a to v rozsahu působnosti: stanovené jim přímo (např. prezident republiky, vláda, rada kraje), nebo stanovené úřadu v institucionálním smyslu, v jehož rámci plní určité funkce (např. ministři a předsedové úřadů)*<sup>17</sup>. Úřad v tomto pojetí lze také vyjádřit jako výkon svěřené funkce oprávněným orgánem.

*Rozšiřující se úkoly veřejné správy stále více vyžadují, aby v zájmu větší pružnosti a odbornosti byly vázány nikoli na fyzickou osobu jako orgán vybavený určitými pravomocemi nebo jinými oprávněními, ale na určitou trvale zřízenou organizační jednotku, tj. úřad v institucionálním smyslu, kterému je přikázána určitá působnost*<sup>18</sup>.

Rozlišení pravomoci a působnosti ve veřejném právu dobře rozebral náleží Ústavního soudu č. 117/2003, sv. 31 Sb. nálezů a usnesení Ústavního soudu ČR, z něhož uvádím: „Pravomoc státního orgánu je jeho samostatná realizace státní moci v příslušné formě normotvorné nebo individuálně rozhodovací. Kompetence jsou zcela konkrétním věcným vymezením otázek realizovaných v procesu výkonu pravomoci.“ V citovaném nálezu se kompetencí rozumí působnost jako institut hmotného práva a příslušnost jako institut práva procesního. Příslušnost je ve veřejném právu vyjádřením toho, kdo z orgánů majících stejnou působnost je místně a věcně příslušný v konkrétním případě rozhodovat. Z citovaného nálezu tedy vyplývá: pojem kompetence jest shodný s pojmem působnost, těmto pojmům je nadřazen pojem pravomoc, kterou orgán musí mít, aby mohl vykonávat kompetence. Příslušnost *de facto* stojí mimo uvedené pojmy a vyjadřuje procesní pravidlo k určení věcně a místně příslušného orgánu.

Přenesení pravomocí a oprávnění na určitou trvale zřízenou organizační jednotku, jímž je úřad v institucionálním smyslu s určitou působností, nijak nezpochybňuje právní pozici osoby

<sup>17</sup> Hendrych D.: Správní úřad a správní orgán v českém právu, str. 197.

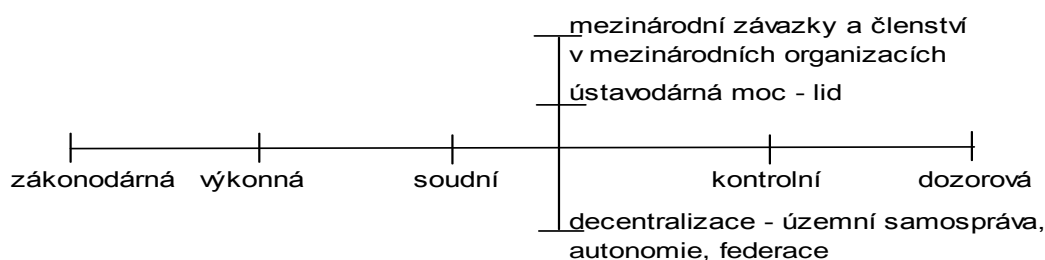
<sup>18</sup> Hendrych D.: Správní úřad a správní orgán v českém právu, str. 198.

v čele takového úřadu. Můžeme srovnat pozici prezidenta NKÚ, jež dle ustanovení § 8 odst. 1 Zákona o NKÚ mimo jiné řídí NKÚ a jedná jeho jménem navenek.

## 5. Dělbá moci

Na začátku jednadvacátého století si nevystačíme s klasickým dogmatem triády moci, jak ho poprvé nastínil Charles Montesquieu (1689-1755), ve svém stěžejním díle „O duchu zákonů“ (1748). Teoretická konstrukce dělby státní, resp. veřejné moci, vypadá v současnosti následovně:

Schéma č. 1 - Teoretické konstrukce dělby veřejné moci<sup>19</sup>



Teoretické schéma je v úrovni horizontální prolomeno. Na vertikále přibyla moc dozorová, jež se emancipovala od moci soudní, v ČR je státní zastupitelství považováno za součást moci výkonné viz. čl. 80 Ústavy. Moc kontrolní si zde našla místo postupným modernizováním a přizpůsobováním ústav států novým poměrům. Nejdříve byla uskutečňována orgány moci výkonné posléze zákonodárné, v naší Ústavě z roku 1920 se nacházela zmínka o kontrole v hlavě druhé o moci zákonodárné. V současnosti má kontrola v Ústavě samostatnou hlavu, což značně zvyšuje její důležitost a znemožňuje případné omezování ze strany státu. Uvedeným vývojem, z moci exekutivní i zákonodárné, si kontrola vydobyla samostatné postavení. *Strukturalizace ústav bývá přizpůsobena reálným ústavním orgánům, přesto je zakotvení dalších mocí, jako u nás moci bankovní, méně časté*<sup>20</sup>. Úzký rámec klasické tripartity moci byl překročen postupným vývojem dalších mocí.

V parlamentní demokracii má z hlediska kontroly parlament několikéré postavení. Především je to vytváření rámce pro fungování kontrolního systému jako celku, jsou mu odpovědný

<sup>19</sup> Gerloch A.: Teorie práva, str. 150.

<sup>20</sup> Gerloch A.: Teorie práva, tamtéž.

orgány moci výkonné, a to včetně zabezpečení své kontrolní činnosti. Odpovědní jsou mu zpravidla i nejvyšší kontrolní instituce (dále jen „NKI“), které jsou vrcholnými orgány státu vykonávajícími externí kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky. V některých případech je parlament rovněž oprávněn vykonávat kontrolu vlastními orgány.

*V Evropě má nezávislá finanční kontrola své kořeny ve Francii a Velké Británii. Z toho důvodu existují v podstatě dva typy evropských nejvyšších kontrolních institucí. Latinský systém účetních dvorů vzniknuvší ve Francii a anglosaský systém národních kontrolních úřadů, který se zrodil ve Velké Británii. Hlavní rozdíl mezi oběma systémy spočívá ve vztahu nejvyšších kontrolních institucí k parlamentu příslušné země. Nejvyšší kontrolní instituce zřízené podle latinského systému účetních dvorů mají své pravomoci rozšířené o možnost ukládání nápravných opatření, včetně exekutivních opatření. Anglosaský systém kontroly opravňuje nejvyšší kontrolní instituce pouze ke zveřejnění výsledků kontroly a teprve příslušné orgány k tomu určené rozhodnou, jak bude s těmito výsledky naloženo. V Evropě existují, mimo tyto dva základní systémy, ještě systémy smíšené s převahou toho či onoho prvku. Pokud se týká způsobu řízení nejvyšších kontrolních institucí, hovoříme o monokratickém způsobu řízení nebo o kolegiálním způsobu řízení<sup>21</sup>.*

*V obecném pojetí by měl být výsledek každé kontroly ve veřejné správě jistým korektivem pro efektivní uplatňování výkonu státní moci především v oblasti exekutivní a legislativní. V tomto pojetí se systém kontroly skládá z dynamického souboru pravidel, metod a postupů, pomocí kterých lze ověřovat a posuzovat, do jaké míry, jak efektivně a jakým způsobem je dosahováno stanovených cílů. Kontrola je nedílnou součástí řízení na všech úrovních, její výsledky by tak měli sloužit příslušným orgánům nejen k hodnocení odchylek od stanovených postupů, ale i k verifikaci stanovených cílů v daném prostředí a čase.*

## **V. Systém kontrol ČR**

### **1. Kontroly prováděné NKÚ**

Ustavení nezávislé kontrolní instituce zajišťující externí kontrolu nakládání s veřejnými prostředky je jedním ze základních předpokladů fungování demokratického systému výkonu

---

<sup>21</sup> Bakeš M. a kol. : Finanční právo 5. upravené vydání, str. 46 a násl.

státní moci, ve kterém tyto instituce zajišťují především kontrolu efektivního vynakládání veřejných prostředků. ČR vznikla jako jeden z nástupnických států ČSFR, jež zanikla ke dni 31. 12. 1992. V oblasti práva zvolila zásadu recepce obdobně jako Československá republika v roce 1918. K identifikaci platného práva v ČR po 1. 1. 1993 je třeba aplikovat ústavněprávní úpravu obsaženou v Ústavě a ústavním zákonu č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem ČSFR. Z recepčního ustanovení Ústavy (čl. 112) vyplývá, že ústavní zákon ČNR č. 481/1991 Sb., i zákon ČNR č. 61/1992 Sb., zůstaly v platnosti. Ústavní zákon však již pouze jako zákon obyčejný, neboť byl přijat před 6. červnem 1992, a proto se nestal součástí ústavního pořádku ČR. NKÚ ČR tedy fungoval dál i po vzniku samostatné ČR, taktéž Ministerstvo státní kontroly vyvíjelo dále svou činnost. Nabízí se zde otázka, co vedlo k přijetí zákona, později vyhlášeného pod č. 166/1993 Sb., o NKÚ, mimo již uvedenou disfunkčnost dvou nejvyšších kontrolních institucí ve státě? Nestačilo pouze novelizovat tehdejší platný a účinný zákon o NKÚ ČR, tím ho uvést do souladu s Ústavou a zrušit Ministerstvo státní kontroly? Tuto otázku si jistě kladl nejméně jeden zákonodárce, kterému se v první polovině roku 1993 dostal do ruky návrh zákona o Nejvyšším kontrolním úřadu. Nicméně, z dnešního pohledu již historie, byla taková, že dala na základě ústavního zmocnění zákonem vzniknout nové nezávislé kontrolní instituci, jak jsem vysvětlil výše.

***Zřízení NKÚ zajišťující externí kontrolu nakládání s veřejnými prostředky bylo jedním ze základních předpokladů pro fungování demokratického systému výkonu státní moci nově vzniklého demokratického státu. NKÚ bylo zřízeno především pro zajištění kontroly efektivního vynakládání veřejných prostředků.***

***Z hlediska postavení kontrolujícího a kontrolovaného u externích kontrolních orgánů musí kontrolní systém působit vyváženě. Předně by tedy neměl připustit možnost, aby ten, kdo kontroluje, byl v jakémkoli směru odkázán na toho, koho kontroluje. V určité modifikované formě lze právě uvedené vztáhnout i na orgány interní kontroly. Jen takový systém umožňuje reálně ověřit, zda jsou dodržovány všechny podmínky stanovené pro kontrolované činnosti, a následně buď signalizovat odchylky žádoucích postupů a jejich účinku, nebo potvrzovat správnost kontrolovaných postupů. Zároveň působí i preventivně vůči všem potenciálním kontrolním subjektům, jejichž rozhodnutí i kvalita jimi plněných úkolů jsou zpětně kdykoli přezkoumatelné.***

## 1.1 Ústavně právní východiska

V hlavě páté Ústavy má moc kontrolní poprvé v naší historii samostatné postavení. ČR tak povznesla moc kontrolní na úroveň dalších mocí, vedle klasické tripartity se jedná ještě o moc bankovní. Kontrola se tak formálně odpoutala od moci zákonodárné, exekutivní i soudní. NKÚ je uveden v Hlavě páté článku 97, jež má pouze tři odstavce: 1) NKÚ je nezávislý orgán. Vykonává kontrolu hospodaření se státním majetkem a plnění státního rozpočtu. 2) Prezidenta a viceprezidenta NKÚ jmenuje prezident republiky na návrh Poslanecké sněmovny parlamentu ČR (dále jen „PSP ČR“). 3) Postavení, působnost, organizační strukturu a další podrobnosti stanoví zákon. Více Ústava ve svých ustanoveních o NKÚ neuvádí.

Návrh zákona o NKÚ nebyl návrhem vládním, jak by se dnes asi očekávalo, nýbrž návrhem poslaneckým, což v době svého vzniku nebylo nic až tak výjimečného<sup>22</sup>. Na pořad jednání PSP ČR se po projednání v příslušných výborech dostal 20. května 1993, předtím 21. dubna jej projednala vláda, která s ním vyslovila souhlas s tím, že bude přihlédnuto k jejím připomínkám, což navrhovatelé respektovali. Při projednávání zákona se rozhořel klasický politický boj mezi pravicí, která měla tehdy většinu a opozicí představovanou levým spektrem sněmovny, pro upřesnění uvádím, že Lidová strana byla součástí koalice. Nechci zde komentovat politická školení, jež si poslankyně a poslanci vzájemně uštěďovali, musím však na tomto místě konstatovat, že řada konstruktivních návrhů byla ke škodě věci zamítnuta spíše pro politický než obecný zájem. Věcně se vedl spor především o to, zda je návrh zákona o NKÚ protiústavní či nikoli. Protiústavnost byla spatřována především v tom, že zde již existuje NKÚ ČR, který byl zřízen ústavním zákonem ČNR č. 481/1991 Sb., ze 7. listopadu 1991 (po 1. 1. 1993 jen obyčejný zákon), jež charakterizoval NKÚ ČR jako orgán nezávislý na vládě, jejích orgánech a ústředních orgánech státní správy. Ostatní bylo ponecháno na zákonu, aby stanovil působnost, strukturu a další náležitosti. Článek 97 Ústavy charakterizuje tento úřad shodně jako orgán nezávislý, neomezuje však tuto nezávislost na vztah k orgánům státní správy. Stanoví již taxativně kompetenci tohoto orgánu a to na kontrolu hospodaření se státním majetkem a plnění státního rozpočtu. Na rozdíl od předchozí úpravy v souvislosti se vznikem samostatné ČR a její Ústavy stanoví vztahy NKÚ k jiným ústavním orgánům tak, že prezidenta a viceprezidenta NKÚ jmenuje prezident republiky na návrh PSP ČR. Zastánci protiústavnosti návrhu zákona o NKÚ vycházeli z kontinuity zákona ČNR č. 61/1992 Sb.,

---

<sup>22</sup> Návrh byl sepsán již 19. března 1993 poslanci tehdejší pravostředové vládní koalice: Ing. Richardem Mandelíkem, Mgr. Věnceslavem Lukášem, Ing. Tomášem Ježkem, CSc., a JUDr. Miloslavem Výborným.

o NKÚ ČR, s tím, že Ústava má ve svém čl. 97 odst. 3 na mysli právě tento platný a účinný zákon. Rozebereme-li z právního hlediska bez emocí tvrzenou neústavnost návrhu zákona o NKÚ, dojdeme k těmto závěrům:

1) Ústavní zákon ČNR č. 481/1991 Sb., kterým se zřizuje NKÚ ČR, byl zrušen nepřímou novelizací obsaženou v čl. 97 Ústavy. Hlava pátá Ústavy komplexně upravila všechny vztahy do té doby založené ústavním zákonem ČNR č. 481/1991 Sb. Nic na tom nemění ustanovení čl. 112 odst. 3 Ústavy, které stanoví: „ostatní ústavní zákony platné na území České republiky ke dni účinnosti této Ústavy mají sílu zákona“. Uvedené ustanovení platí pouze v případě, pokud úprava takových vztahů nebyla nahrazena novým ústavním zákonem, v našem případě tomu bylo Ústavou. Zákon č. 61/1992 Sb., o NKÚ ČR, je platný a účinný pouze musí být novelizován obyčejným zákonem, aby dostal taxativně a úžeji dané působnosti stanovené mu Ústavou. Nemohl např. kontrolovat výkon státní správy, neboť by se tím dostal do rozporu s Ústavou.

2) Funkce prezidenta a viceprezidenta NKÚ ČR, kteří byli ustaveni podle dosavadních předpisů, trvá v souladu s ustanovením § 9 odst. 2 zákona ČNR č. 61/1992 Sb., neboť trvá kontinuita NKÚ ČR na základě kontinuity zákonodárného sboru a taktéž viz bod 1). V případě, že by se uvolnily funkce vyjmenované v Ústavě, tedy prezidenta a viceprezidenta NKÚ, musí být obsazeny způsobem uvedeným v Ústavě, nikoli způsobem stanoveným v zákoně ČNR č. 61/1992 Sb., o NKÚ ČR. Bude třeba novelizace uvedeného zákona, aby bylo dosaženo jeho souladu s Ústavou.

3) Tvrzení předkladatelů návrhu zákona o NKÚ, že NKÚ ČR není totožný s NKÚ podle čl. 97 Ústavy, není ničím doloženo, neboť předchozí ustanovení o ČR bylo založeno na nezbytném rozlišení mezi orgány federálními a orgány republik.

4) V návrhu některých poslanců bylo ustanovení o zrušení současného NKÚ ČR. S odkazem na bod 1) uvádím, že tak nelze učinit. Obyčejným zákonem nelze derogovat zákon ústavní v našem případě Ústavu.

***Tolik se dá zhruba říci o případné neústavnosti návrhu zákona o NKÚ některých poslanců. Budeme-li honorovat názor, že předkládaný návrh zákona vycházel z ústavní listiny a byl***



*s ní v souladu, k čemuž se přikláním, tak po provedené analýze dojdeme zhruba k těmto závěrům:*

1) Ústava ve své Hlavě páté nazvané Nejvyšší kontrolní úřad, vlastně zřizuje nový NKÚ, který má vzniknout po 1. 1. 1993 a dosud neexistuje. Z hlediska právního pozitivizmu s tím, že se Hlava pátá Ústavy nebude vykládat extenzivněji, než měl ústavodárce v úmyslu, je pochopení výše uvedeného snazší. Z hlediska ius pozitivizmu nelze považovat NKÚ uvedený v čl. 97 Ústavy za NKÚ ČR, jež byl zřízen ústavním zákonem ČNR č. 481/1991 Sb. (po 1. 1. 1993 obyčejným zákonem viz výše). Hlavním důvodem je, že ústavodárce se nikde v ústavě nezmínil o tom, že tomu tak má být. Nelze proto ani z důvodů odlišnosti v názvu NKÚ ČR od orgánů federativních a republik dovozovat nad rámec ústavy kontinuitu těchto úřadů.

2) Ústavodárce v roce 1992 mohl, podobně jako to učinil výbor pro přípravu Ústavy z roku 1920, který uvedl, že zákonem podle § 53 jest zákon č. 175/1919 Sb. z. a n., o zřízení a působnosti NÚKÚ, ústavodárce ovšem nic podobného neuvedl. Usnesení komise předsednictva ČNR pro přípravu Ústavy ze dne 16. července 1992 ve svém bodě 7 uvádí: komise doporučuje zřízení nezávislé kontrolní instituce. Naskýtá se otázka, proč se doporučuje zřízení, když od 1. března roku 1992 byla na našem území činná nezávislá kontrolní instituce, a sice NKÚ ČR. Jestliže chtěla komise ponechat tehdejší NKÚ ČR i po 1.1.1993 měla použít slovo „zachování“ místo slova „zřízení“. Tím, že bylo použito slova „zřízení“ lze dovodit, že mělo jít o nezávislou kontrolní instituci odlišnou od tehdejšího NKÚ ČR.

3) Argumentum a silentio legis – mlčení zákona, zákon něco neupravuje a tudíž platí zásada legální licence, jež upravuje jednoznačnost právních pojmů. *Pravomoc a působnost orgánů veřejné moci, právní povinnost nebo sankci nelze vyvodit z mlčení zákona*<sup>23</sup>. Jak vyplývá již z bodu 1, Ústava o NKÚ ČR mlčí.

4) Ani důvodová zpráva k Ústavě, ze 4. listopadu 1992, nepřinesla zmínku o kontinuitě tehdejšího NKÚ ČR. V obecné části uváděla důvodová zpráva: Hlava pátá k čl. 97 Ústavy zakotvuje existenci nezávislého Nejvyššího kontrolního úřadu a vymezuje jeho základní poslání. Ve zvláštní části důvodové zprávy uváděla: Hlava pátá: "Nejvyšší kontrolní úřad"

---

<sup>23</sup> Gerloch A.: Teorie práva, str. 88.

(čl. 97) vymezuje působnost Nejvyššího kontrolního úřadu. Jak vidno, ani z důvodové zprávy k Ústavě nelze vyčíst, že ústavodárce měl na mysli přechod NKÚ ČR do NKÚ.

*PSP ČR, na své 9. schůzi dne 20. května 1993, současně ve funkci Senátu ve smyslu ustanovení čl. 106 odst. 2 Ústavy, schválila nový zákon o NKÚ. Stalo se tak v dramatickém hlasování podle jmen, pro návrh se vyslovilo 98 poslanců, proti jich bylo 83 a osm se zdrželo hlasování. Napětí ještě neskončilo, neboť prezident republiky si na podnět parlamentní menšiny vyhradil posoudit v ústavní patnáctidenní lhůtě, zda použije suspenzivního veta podle čl. 50 Ústavy. Prezident republiky dospěl k závěru, že přijatý zákon není v rozporu s Ústavou ani s jinými zákony a zákon podepsal<sup>24</sup>. Zákon o NKÚ tak byl již 22. června 1993 vyhlášen ve Sbírce zákonů pod číslem 166, účinnosti nabyl dne 1. července 1993.*

Ukázal jsem výše, o jaké právní důvody se zřejmě předkladatelé návrhu zákona o NKÚ opírali, když tvrdili jeho ústavnost, která po jeho přijetí nebyla nikdy až na některá ustanovení zákona, zpochybněna. Právní situace po 1.1.1993 vypadala následovně: NKÚ ČR byl upraven pouze zákonem ČNR č. 481/1991 Sb., o jeho zřízení (před 1. lednem 1993 ústavní zákon), a zákonem ČNR č. 61/1992 Sb., o jeho postavení, působnosti a organizaci. Ústava ve svém čl. 97 tehdejší NKÚ ČR nikterak neomezovala, neboť se o něm nezmiňovala. V této situaci šly udělat v zásadě dvě věci, které by nebyly v rozporu s Ústavou:

1) Novelizovat zákon ČNR č. 61/1992 Sb., s tím, aby byl v souladu s Ústavou, tehdejší NKÚ ČR by se musel přejmenovat na NKÚ, zúžit předmět kontroly, změnit volbu prezidenta a viceprezidenta atd. Zákon ČNR č. 481/1991 Sb. by tedy po novele nezřizoval NKÚ ČR, ale pouze NKÚ nebo by bylo zřízení NKÚ zařazeno přímo do novely zákona ČNR č. 61/1992 Sb., a zákon ČNR č. 481/1991 Sb. by byl zrušen.

2) Přijmout úplně nový zákon o NKÚ, jež bude vycházet z Hlavy páté Ústavy.

Zákonodárce se rozhodl pro druhou možnost, a jak jsem výše rozebral, učinil tak zcela v souladu s Ústavou. Avšak při přijímání zákona přece jen došlo k určitým právním pochybením, na které už pro čistotu právního řádu musím upozornit.

---

<sup>24</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 131

Přijatý zákon o NKÚ ve svém § 51 mimo jiné zrušuje ústavní zákon ČNR č. 481/1991 Sb., kterým se zřizuje NKÚ ČR a zákon ČNR č. 61/1992 Sb., o NKÚ ČR. Dnem účinnosti nového zákona o NKÚ zanikl NKÚ ČR. Došlo však ke zřízení nového NKÚ? Podle Ústavy nikoliv, ta pouze upravuje některé jeho atributy a v dalším odkazuje na zákon. Zákon o NKÚ v žádném ze svých ustanovení zmínku o zřízení NKÚ nemá, samozřejmě ji nenalezneme ani v jiných právních předpisech ČR. *Vyvstává zde teoretická otázka: existuje vůbec právně NKÚ, když nebyl zákonem výslovně zřízen?*<sup>25</sup> **Jistě, lze říci, že se jedná o přílišný formalismus, NKÚ samozřejmě existuje, vyvíjí činnost a je pevnou součástí ústavních orgánů České republiky. Můj názor je, že se jedná o určité opomenutí zákonodárce, které ovšem na existenci NKÚ nemá vliv.**

O jisté opomenutí zákonodárce, dle mého názoru, jde i v případě zániku funkcí prezidenta a viceprezidenta NKÚ ČR. Oba byli řádně zvoleni ČNR a jejich funkce, podobně jako funkce členů NKÚ ČR, mohly zaniknout jen taxativně stanovenými důvody uvedenými v § 14 zákona o NKÚ ČR. Jejich funkce zanikly zároveň se zrušením zákona, podle kterého byli svého času ČNR zvoleni. *S tím zákon o NKÚ ČR nepočítal a jejich funkce zanikla z jiného než zákonem stanoveného důvodu*<sup>26</sup>. Jistě by z hlediska právní jistoty bylo lepší, kdyby v derogační klauzuli zákona o NKÚ bylo výslovně stanoveno, že výkon jejich funkcí zaniká ke dni účinnosti zákona o NKÚ. Dosavadní zákonná úprava takovýto zánik funkcí neznala, což vede k domněnce, že jejich funkce zanikly spíše de facto než de iure.

Uvedenou podkapitolou jsem chtěl především přiblížit hektičnost doby, v níž byla nová právní úprava přijímána. Postavit na pevný základ ústavnost přijaté právní normy a zároveň ukázat dva hlavní směry, kterými se mohla nejvyšší kontrolní instituce vydat. Jedno staré přísloví říká: za vším hledej ženu, já bych si ho dovolil trochu poopravit, alespoň co se přijatých zákonů týče, znělo by asi takhle: za vším hledej politické rozhodnutí. A tak i za přijetím zákona o NKÚ lze najít politické rozhodnutí tehdejší koalice, která dokázala zákon o NKÚ prosadit a nový úřad uvést v život.

## 1.2 Změna právního postavení

---

<sup>25</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 148.

<sup>26</sup> Mikule VI.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu, str. 140.

Během existence NKÚ došlo ke změně jeho právního postavení. Po jeho vzniku se dovozovalo, že se jedná o právnickou osobu. Obchodní ani občanský zákoník neupravoval, a ani dosud neupravuje, speciální úpravu právního postavení státních rozpočtových organizací. Platilo pro ně obecné ustanovení § 18 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů, podle něhož jsou právnickými osobami sdružení fyzických nebo právnických osob, účelová sdružení majetku, jednotky územní samosprávy a jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon. Zákon o NKÚ sice nic takového nestanovil, avšak z obecné úpravy rozpočtových organizací v rozpočtových pravidlech republiky se tak obecně konstatovalo. Vycházelo se při tom především z formulace, že rozpočtové organizace vystupují v právních vztazích svým jménem a mají odpovědnost vyplývající z těchto vztahů nebo se způsobilost mít práva a povinnosti předpokládá. U orgánu sui generis typu NKÚ o výše uvedeném nebylo pochyb. Nehledě na dovozované právní postavení ovšem tyto organizace včetně NKÚ nebyly vlastníky hmotného majetku, který používaly k plnění svých úkolů. Tento majetek byl vlastnictvím státu a organizace k němu měly právo hospodaření. Na základě § 761 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, pro tyto organizace platily nadále dřívější předpisy tj. §§ 64 až 75 zrušeného HZ a vyhláška č. 119/1988 Sb., o hospodaření s národním majetkem, a to až do vydání nové úpravy.

K vydání nové právní úpravy došlo zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích (dále jen „Zákon o majetku“). Tento zákon ve svém § 3 mimo jiné stanoví, že NKÚ je organizační složkou státu. Právní postavení NKÚ jako právnické osoby končí ke dni účinnosti uvedeného zákona, což je dnem 1. ledna 2001. K témuž dni byla zrušena vyhláška č. 119/1988 Sb., a spravování majetku NKÚ vychází zejména ze zákonů č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a změně některých souvisejících zákonů (dále jen „Zákon o rozpočtových pravidlech“) a již zmíněného Zákona o majetku. NKÚ byl tedy do 1. ledna 2001 právnickou osobou a od tohoto data je organizační složkou státu. Po celou dobu existence NKÚ jako právnické osoby nevznikla povinnost zápisu do obchodního rejstříku, ta by musela být dána zákonným ustanovením. Z dnešního pohledu organizační složky státu již tato případná povinnost nepřichází v úvahu.

Závěrem k této problematice lze uvést: orgánem organizační složky státu může být pouze fyzická osoba nebo sbor takových osob. Ty jediné jsou oprávněny jednat za organizační složku státu, která je nositelem veřejné správy. Toto oprávnění, které označujeme jako pravomoc, mohou orgány delegovat v případě monokratických orgánů na jinou fyzickou

osobu. Na NKÚ je touto osobou viceprezident popřípadě nejstarší člen NKÚ. Kolegiální orgány mohou svoji pravomoc převést zpravidla jen na některého člena takového orgánu. Rozsah pravomoci orgánu je omezen působností, která je přikázána přímo jemu nebo správnímu úřadu, který řídí. S delegací pravomoci se nepřenáší odpovědnost, kterou ze zákona má monokratický nebo kolegiální orgán. NKÚ jako orgán státu není právnickou osobou, i když ve správním a soudním řízení vystupuje formálně samostatně. Ve věcech majetkových a pracovních jde o organizační složku státu ve smyslu Zákona o majetku ČR.

### **1.3 Věcná působnost**

Ustanovení § 3 zákona si zasluhuje větší pozornost, neboť vymezuje věcnou a osobní kontrolní působnost NKÚ. V prvním odstavci se vymezuje věcná působnost, NKÚ vykonává kontrolu:

- a) hospodaření se státním majetkem a finančními prostředky vybíranými na základě zákona ve prospěch právnických osob s výjimkou prostředků vybíraných obcemi nebo kraji v jejich samostatné působnosti,
- b) státního závěrečného účtu České republiky,
- c) plnění státního rozpočtu České republiky,
- d) hospodaření s prostředky, poskytnutými České republice ze zahraničí, a s prostředky, za něž převzal stát záruky,
- e) vydávání a umořování státních cenných papírů,
- f) zadávání státních zakázek.

#### ***1.3.1 K pojmu státní majetek***

Ad. a) Pojem „státní majetek“ zahrnuje nejen hmotný majetek státu, tj. souhrn věcí movitých a nemovitých, ale celý souhrn majetkových, tedy i finančních hodnot náležejících státu, majetkových práv a jiných penězi ocenitelných hodnot. Za hospodaření se státním majetkem nelze považovat nakládání s majetkem ve vlastnictví jiného subjektu než státu. Nelze tedy kontrolovat majetek obchodních společností a družstev, byť na ně byl podle zvláštních právních předpisů (např. § 132 OZ, popř. § 19 odst. 3 zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku na jiné osoby) majetek státu převeden. Vlastníkem majetku jsou od nabytí právní moci převodu uvedené subjekty. NKÚ může za podmínek stanovených mu zákonem

provádět kontrolu skutečností, které nastaly až do konce takového přechodu vlastnictví, tedy i kontrolu skutečností prokazujících jeho platnost. Stejný charakter mají rovněž fondy, pokud ovšem nebyly zřízeny buď přímo jako fond státní, např. Státní fond životního prostředí, Státní fond kultury apod., nebo pokud v příslušné právní normě není výslovně uvedeno, že svěřený státní majetek pouze spravuje např. Pozemkový fond České republiky. NKÚ může provádět kontrolu finančních prostředků, jež nevybírá přímo stát, nýbrž jsou na základě zákona placeny ve prospěch právnických osob. Příkladně lze uvést částky pojistného podle zákona o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění placené zdravotním pojišťovnám. Ve vztahu k obchodním společnostem je třeba dodat, že státním majetkem zůstávají hodnoty akcií, popřípadě jiných majetkových účastí, jež jsou ve vlastnictví státu. Jako příklad se zde hodí uvést Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond, a.s. (dále jen „PGRLF“), jež byl založen Ministerstvem zemědělství (dále jen „MZe“) v roce 1993 bez existence právních předpisů upravujících postup státních orgánů při zakládání obchodních společností. MZe založilo PGRLF, na základě usnesení vlády, jediným akcionářem je stát, MZe vykonává akcionářská práva státu. NKÚ provedl v PGRLF v roce 2005 kontrolu, jejímž cílem bylo prověřit výkon akcionářských práv státu a výkon správy prostředků státního rozpočtu z hlediska naplnění účelu, k němuž byl PGRLF založen.

Státním majetkem jsou také dotace poskytnuté podle rozpočtových pravidel, a to až do splnění účelu, pro který byly poskytnuty. *Dotací se rozumí peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel. Státním majetkem se rovněž rozumí návratná finanční výpomoc. Návratnou finanční výpomocí jsou prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté bezúročně právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel, které je povinen jejich příjemce vrátit do státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu*<sup>27</sup>. V současné době může dotaci nebo návratnou finanční výpomoc ze státního rozpočtu poskytnout pouze orgán ústřední státní správy, Akademie věd ČR a Grantová agentura ČR nebo ten, koho určí zvláštní zákon, jež tuto osobu označuje jako poskytovatele. Oprávnění poskytnout dotaci a návratnou finanční výpomoc tak mají pouze ústřední orgány státní správy, které jsou kapitolami státního rozpočtu, a je jim svěřena věcná působnost pro jednotlivé dotované oblasti. Uvedené vyplývá z ustanovení § 3 písm. a) a b) Zákona o rozpočtových pravidlech. Tento právní předpis a Zákon o majetku ČR

---

<sup>27</sup> Bakeš M. a kol. : Finanční právo. 5. upravené vydání, str. 110.

jsou stěžejními právními předpisy pro správný výklad pojmu státní majetek. Pro upřesnění uvádím, že pro kontroly, jež se vztahují k době před účinností těchto právních předpisů, platí dřívější právní normy pro určení a výklad pojmu státní majetek.

Pojem „hospodaření“ je v současné době vykládán v souladu se Zákonem o majetku ČR, jež ve svém § 2 odst. 1 uvádí: hospodaření s majetkem státu se řídí tímto zákonem a působnost tohoto zákona nelze omezit nebo vyloučit dohodou stran, pokud zvláštní právní předpis, vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána, nebo všeobecně uznávaná pravidla mezinárodního práva nestanoví jinak. Do doby účinnosti uvedeného zákona se při výkladu tohoto pojmu vycházelo z úpravy „práva hospodaření“ uvedeném v HZ, a z prováděcí vyhlášky č. 119/1988 Sb., o hospodaření s národním majetkem ve znění pozdějších předpisů. Rovněž se vycházelo z dřívějších rozpočtových pravidel republiky, zákon ČNR č. 576/1990 Sb.

### **1.3.2 Kontrola Státního závěrečného účtu ČR**

Ad. b) Pro správné posouzení možností kontroly státního závěrečného účtu ČR, (dále jen „SZÚ“) je nutné přihlédnout k ustanovení § 5 Zákona o NKÚ, kde stojí: „NKÚ zpracovává a předkládá PSP ČR stanovisko ke zprávě o průběžném plnění SR a ke SZÚ, včetně kontrolních závěrů, které byly podkladem pro toto stanovisko. Uvedená stanoviska NKÚ předkládá PSP ČR ve lhůtě, která je polovinou lhůty určené k jejich projednání“. Dále je nutné vycházet z Hlavy VII. Zákona o rozpočtových pravidlech, jež se zabývá SZÚ, jeho obsahem a vypracováním jeho návrhu. *SZÚ projednáváný po uplynutí rozpočtového období je zhodnocením toho, jak se podařilo splnit cíle politiky státu, které byly vytyčeny při přijetí státního rozpočtu*<sup>28</sup>. V návaznosti na výše uvedené je možné vymezit i rozsah kontroly SZÚ.

Kontrolu SZÚ v užším slova smyslu lze vymezit jako kontrolu správnosti účetních zápisů a předepsaných výkazů, sloužících k sestavení návrhu SZÚ, u hierarchicky nejnižší postavených subjektů napojených na státní rozpočet (dále jen „SR“). Dále kontrolu procesu agregací údajů na úrovni ústředních orgánů, a kontrolu procesu agregací údajů na úrovni MFČR a sestavení vlastního SZÚ. Tyto kontroly vypovídají o kvalitě účetních a výkazových údajů, které odráží

---

<sup>28</sup> Bakeš M. a kol. : Finanční právo 5. upravené vydání, str. 146.

pohyb finančních prostředků. Nevypovídají nic o tom, zda k pohybu mělo dojít či nikoli a došlo-li k němu, zda byl proveden v souladu se stanoveným účelem, hospodárně a účelně.

Kontrolu SZÚ v širším slova smyslu lze vymezit jako kontrolu shody zápisů a jim odpovídajících reálných materiálních a finančních pohybů, dále potom kontrolu hospodárnosti a účelnosti a souladu s obecně závaznými právními předpisy. Tyto typy kontrol jsou kontrolory NKÚ prováděny ve většině kontrolních akcí.

Na tomto místě je vhodné pokusit se rozebrat otázku, zda má NKÚ kontrolovat SZÚ nebo návrh SZÚ. Ustanovení § 3 odst. 1 písm. b) zmiňuje kontrolu SZÚ. Dedukce, že zákonodárce měl v zákoně při určení předmětu kontroly na mysli návrh SZÚ, se opírá analogicky o znění ustanovení § 5 odst. 2, který s odkazem na odst. 1 téhož paragrafu, v němž se zmiňuje stanovisko NKÚ k SZÚ, stanovuje pro vypracování stanoviska NKÚ polovinu lhůty určené k projednání dokumentu v PSP ČR, ta projednává a schvaluje vládní návrh SZÚ.

Kontrola návrhu SZÚ vstupuje do časového prostoru ohraničeném předáním vládního návrhu SZÚ do PSP ČR a zahájením projednávání tohoto návrhu PSP ČR. Vláda musí předat návrh SZÚ do PSP ČR do 30. dubna kalendářního roku, který bezprostředně navazuje na rozpočtový rok. Zpravidla ještě na květnové schůzi projedná PSP ČR návrh SZÚ. Pro kontrolu návrhu SZÚ zbývá velmi úzký časový prostor začínající nejdříve schválením návrhu SZÚ vládou ČR. Před tímto termínem nástup na kontrolu není možný, neboť by probíhala kontrola dokumentu, který ještě vláda neschválila. Kontrola návrhu SZÚ je tak v daném čase a za současně uplatňovaných podmínek neproveditelná. Zbývá dodat, že i tento typ kontroly by podléhal standardnímu režimu zařazování kontroly do plánu kontrolní činnosti na příslušný rok.

Pro to, aby byla kontrola návrhu SZÚ zavedena, by bylo nutné novelizovat zákon v § 3 odst. písm. b) a návazně také v § 5 odst. 1 s tím, že by slova „státní závěrečný účet České republiky“, byla nahrazena slovy „návrh státního závěrečného účtu České republiky“. Zákonodárci v PSP ČR by poté byli ujištěni, že návrh SZÚ je do jisté míry pravdivý, pravdivě realitu odrážející dokument. Kontrola by stvrdila či nestvrdila korektnost dokumentu. Míra vypovídací schopnosti kontroly by závisela na čase, rozsahu a hloubce kontroly návrhu SZÚ. Důsledkem takto prováděné kontroly by mohlo být přijetí návrhu SZÚ nebo jeho vrácení vládě k přepracování.



Kontrola pouze SZÚ, nikoliv návrhu SZÚ, je kontrolou ex post. Jde o kontrolu již projednaného a PSP ČR schváleného návrhu SZÚ. Všechna zjištění vznikající při této kontrole mají tím nižší účinek, čím delší je časová vzdálenost od doby schválení SZÚ. Tím se však nic nemění na relevanci zjištění. ***Lze tedy uzavřít, že v současné době nelze kontrolu návrhu SZÚ provádět a NKÚ provádí jen kontrolu SZÚ.***

NKÚ předkládá PSP ČR stanovisko, ve smyslu ustanovení § 5 zákona, k SZÚ. Jeho obsah není nikde v zákoně specifikován. ***Stanovisko tedy nemá charakter kontrolního závěru z kontroly (auditu) SZÚ. Je to posouzení výsledku a průběhu plnění státního rozpočtu, operací státních finančních aktiv a pasiv či státních fondů, na způsob jakým tyto výsledky hodnotí vláda v materiálech předkládaných PSP ČR. Stanovisko sumarizuje významné a systémové poznatky z provedených kontrol, které mají přímý nebo i zprostředkovaný dopad na výsledky plnění SR. Rozhodnými termíny pro propočet lhůty, ve které se stanovisko předkládá, je datum, kdy NKÚ obdrží sněmovní tisk vládního materiálu od PSP ČR a datum zařazení projednávání vládního materiálu na její plenární schůzi.***

Dovolím si na tomto místě připomenout, jaké pravomoci měl v tomto ohledu NÚKÚ. Zákon č. 175/1919 Sb. z. a n. v ustanovení § 10 přímo ukládal NÚKÚ sestavovat ročně závěrečný účet všech příjmů a výdajů. Zároveň zavazoval státní úřady součinností s NÚKÚ. Závěrečný účet předkládal NÚKÚ Národnímu shromáždění nejpozději do 18 měsíců od uplynutí hodnoceného roku. Lze hodnotit, že sestavení závěrečného účtu NÚKÚ bylo projevem skutečné nezávislosti zpracování a vyhodnocování údajů na exekutivní i politické moci. Bylo zároveň zárukou maximální objektivnosti vylučující jakékoliv možné nezákonné snahy o manipulaci a zkreslování obsahu a výsledků rozpočtového hospodaření.

Pro srovnání uvádím současný stav v SRN, kde činnost našeho NKÚ vykonává Spolkový účetní dvůr Bundesrechnungshof, (dále jen „BRH“). Spolkový ministr financí je v průběhu roku následujícího po rozpočtovém roce odpovědný za předložení přehledu všech příjmů a výdajů, majetkové situace a stavu zadlužení Spolkovému sněmu a Spolkové radě pro vyslovení absolutoria Spolkové vlády. BRH kontroluje veškeré hospodaření a čerpání spolkového rozpočtu včetně vyčleněného majetku státu a podniků, které náležejí státu. Zejména kontroluje: příjmy, výdaje, závazky vedoucí k výdajům, vyčleněný majetek a dluhy, opatření, která mohou mít finanční dopad, deponované prostředky a vyplacené zálohy. Kontrola se zaměřuje na dodržování pravidel a zásad platných pro sestavení a čerpání státního

rozpočtu, především pak na to zda: byl dodržen rozpočtový zákon a rozpočtový plán, příjmy a výdaje jsou odůvodněné a doložené a zda je rozpočtové účetnictví a vyúčtování podniků, náležejících k vyčleněnému majetku státu, správně provedeno. BRH shrnuje každoročně výsledky svých kontrol do připomínkových zpráv k ročnímu závěrečnému účtu rozpočtového hospodaření SRN. Tato zpráva slouží také pro schválení činnosti Spolkové vlády Spolkovým sněmem. Součástí připomínkových zpráv jsou konkrétní návrhy úspor a dosažení vyšších příjmů, a to v členění podle rozpočtových kapitol a jednotlivých subjektů rozpočtových příjmů a výdajů.

### ***1.3.3 Kontrola plnění SR ČR***

Ad. c) Pro vymezení této působnosti je vhodné nejprve vymezit pojem SR. Slovo rozpočet má svůj původ ve slově „budjet“, jež pochází ze středověké angličtiny a označuje královskou brašnu obsahující peníze určené pro veřejné výdaje. Sensu largo můžeme SR charakterizovat jako dokument schválený nejvyšším zákonodárným orgánem státu, který stanoví předpokládané příjmy a výdaje státu na jedno roční období. SR představuje z ekonomického hlediska nástroj pro přerozdělování určité části národního důchodu v peněžním vyjádření. Lze jej chápat jako základní finanční plán státu, který se každoročně schvaluje formou zákona, a který slouží k soustřeďování a rozdělování peněžních zdrojů společnosti. Ústava o státním rozpočtu pojednává v čl. 42, kde mimo jiné stojí: „návrh zákona o SR podává vláda, a projednává jej na veřejné schůzi a usnáší se o něm jen PSP ČR“. Návrh SR je připravován MFČR v souladu se Zákonem o rozpočtových pravidlech. Zákon o SR nemá normativní obsah, jedná se o zákon ve formálním smyslu, o správní akt parlamentu ve formě zákona. Podle své povahy má SR význam jako direktiva vládě, jak má hospodařit a její zmocnění v jakých mezích tak může činit. Schválený SR se nedotýká platného právního stavu, nemění daňové či jiné zákony, položky obsažené v SR spočívají na odhadech, a proto nemůžou mít absolutní platnost. SR je dnes vymezen ustanovením § 5 Zákona o rozpočtových pravidlech. SR představuje finanční vztahy, které zabezpečují financování některých funkcí státu v rozpočtovém roce.

Chápání státního rozpočtu jako určitého plánu najdeme již v pracích našich finančních teoretiků minulosti, jako byl A. Bráf, J. Drachovský, V. Vybral, V. Funk či k. Engliš. Bráf pod

pojmem rozpočet chápal *číselně provedený hospodářský plán pro budoucí správní periodu*<sup>29</sup>. Drachovský označoval rozpočet jako *ciferně sestavený plán hospodářský na budoucí státní období účetní, jež u nás s rokem občanským se shoduje, a zároveň bilance mezi očekávanými úhradami a potřebami, jakož po případě opatření po příčině naložení s přebytkem nebo krytí deficitu rozpočtového*<sup>30</sup>. Funk definoval SR jako *číselný hospodářský plán určité periody finanční*<sup>31</sup>. Prof. Karel Engliš uváděl, že *státní hospodářství, nemá být chaotické, potřebuje hospodářského plánu, rozpočtu*<sup>32</sup>. Vybral, autor příslušného hesla ve Slovníku veřejného práva československého, uvádí základní definici takto: *státní rozpočet jest číselný pln pro hospodaření státu v určitém příštím období, finanční periodě*. Předmětem normativní úpravy pak je, podle téhož autora, až činnost, která vyžaduje určitého pořádku *sdělování a provádění tohoto plánu jakož i kontrola jeho provádění*<sup>33</sup>. SR je obecně chápán jako administrativní akt zákonodárce či jako centralizovaný peněžní fond, který zabezpečuje financování některých funkcí státu a k tomuto účelu soustřeďuje rozpočtové příjmy k financování výdajů státu.

K pojmu „plnění“ SR. Stát jakožto korporace veřejného práva má legitimní, a na základě našeho právního řádu i legální, možnost požadovat na občanech a dalších subjektech existujících podle práva určité plnění ve prospěch celku. Stát plní jednu ze svých základních funkcí tím, že od uvedených subjektů na základě zákonných podkladů, vybírá finanční prostředky k naplnění peněžního fondu SR. Zákony, kde se pojem „plnění“ v souvislosti s rozpočtem objevuje, jeho výklad neobsahují. Uvedený pojem není vymezen ani v důvodových zprávách k zákonům vymezujícím pravidla rozpočtového hospodaření, ani v případech jiných souvisejících zákonů se vysvětlení nenalézá. Zřejmě předkladatelé uvedených návrhů zákonů jej považují za natolik jasný, že není třeba jeho osvětlení. Dovolím si tedy nastínit možný výklad sám, pojem „plnění“ z gramatického výkladu lze vymezit jako pokračující činnost, která trvá po určitou dobu. A contrario pojem „splnění“ navozuje dojem jednorázového ukončení činnosti. Dá se obhájit, že plnění je určitý proces, který vede ke splnění a splnění je výsledek tohoto procesu. Plnění SR tedy začíná a končí s rozpočtovým rokem, jenž je koincidenční s rokem kalendářním.

<sup>29</sup> Bráf A.: Spisy I., sv. III., Praha 1913.

<sup>30</sup> Drachovský J.: Přehled finančního hospodářství v Československé republice, Praha 1922.

<sup>31</sup> Funk V.: Finanční věda se zvláštním zřetelem k československému zákonodárství finančnímu, Praha 1929.

<sup>32</sup> Engliš K.: Finanční věda, Praha 1929.

<sup>33</sup> Vybral V.: Státní rozpočet, heslo ve Slovníku veřejného práva československého, Praha 1929.

Zákon o NKÚ hovoří pouze o kontrole plnění rozpočtu, což navozuje dojem, že NKÚ by měl kontrolovat jen jeho naplňování. K závěru, že by měl NKÚ směřovat kontrolu pouze do oblasti příjmů SR, by docházelo restriktivním výkladem uvedeného ustanovení zákona. ***Dle mého názoru, při použití argumentum a rubrica, tedy při srovnání určité části zákona, v našem případě ustanovení prvního odstavce § 3 zákona, dojdeme k závěru, že je třeba užít výkladu extenzivního, tedy NKÚ může, už z logiky SR, kontrolovat jeho příjmy i výdaje.***

Velmi důležité, z hlediska správného pochopení kontroly SR, je podle jakých právních předpisů posuzovat plnění a výdaje SR. Budeme-li považovat za plnění SR pouze plnění toho, co bylo uvedeno v zákoně o SR na příslušný rok. Bude rozhodujícím právním předpisem zákon o SR na ten, který rozpočtový rok. Při kontrole dodržování uvedeného zákona, půjde o to, zda jsou plněna čísla předpokládaných příjmů a výdajů v jednotlivých kapitolách, podle příloh zákona o SR v daném časovém období. Zákon o státním rozpočtu je však specifickou právní normou. SR se schvaluje zákonem, rozpočet sám je však typickým opatřením správní povahy, z něhož jednotlivým fyzickým a právnickým osobám neplynou přímé a konkrétní právní nároky, *jedná se o správní akt ve formě zákona*<sup>34</sup>. Proto kontrola plnění tohoto zákona může být pouze kontrolou číselných údajů uvedených v zákoně a jeho přílohách. Z výše uvedeného vyplývá, že kontrolovaná osoba nemůže jednat contra legem vůči zákonu o SR. Vždy je nutné, aby jiný právní předpis ukládal kontrolované osobě určitou povinnost, na základě níž dochází k plnění SR. V tomto směru je nutné kontrolovat, jak jsou dodržovány zákony upravující podmínky pro získávání příjmů a poskytování výdajů SR. Nelze tedy shledat kontrolovanou osobu odpovědnou pouze za to, že nenaplnila SR, vždy muselo dojít k porušení zákona, jež upravuje konkrétní podmínky.

***Případná pochybení v plnění rozpočtu, která se zjistí při kontrolní činnosti po skončení rozpočtového roku, mohou být napravena či sankcionována následně, ale nezmění již stav, který byl zjištěn v daném rozpočtovém období. Mohou podstatně ovlivnit plnění dalšího rozpočtu, který byl či bude schválen v době následující poté, kdy bylo zjištěno porušení schválených postupů při tvorbě a užití státního rozpočtu. Tato následná kontrola je prováděna i NKÚ.***

---

<sup>34</sup> Hendrych D. a kol. Správní právo. Obecná část. 5., rozšířené vydání, str. 586.

V platném Zákoně o rozpočtových pravidlech je již zařazena problematika dotací, jejich poskytování, nakládání s nimi apod., což znamená určitou právní jistotu, a to jak na straně příjemce, tak na straně poskytovatele. Problémy v tomto směru se objevovaly před rokem 2001, kdy řada vztahů, spojená s poskytováním finančních prostředků ze SR v podobě dotací, byla opřena pouze o zásady finanční politiky státu, které byly publikovány ve Finančním zpravodaji, což z hlediska právní jistoty bylo do jisté míry problematické.

*Daně a plnění SR je téma, o kterém se nemohu nezmínit. V zásadě proti sobě stojí dva názory na výklad pojmu „plnění SR“. První, o kterém se na NKÚ dlouho předpokládalo, že jest jedině správným, zní: každý příjem SR, tj. každá dílčí daňová povinnost je součástí plnění SR, a NKÚ na základě právě rozebíraného ustanovení je nadán pravomocí jej kontrolovat. Druhý názor považuje toto vymezení za příliš extenzivní a chápe tento termín spíše jako plnění povinností příslušných orgánů státní správy při naplňování očekávaných příjmů SR. Autor této disertační práce se plně ztotožňuje s druhým názorem a na důkaz jeho per fas, tedy souladu s právem uvádím dva soudní rozsudky, jež se jej přímo dotýkaly.*

První rozsudek, jenž významně ovlivnil do té doby oficiálně nezpochybněný názor NKÚ na kontrolu plnění SR, je uveden v příloze č. 4, a zasluhuje tak určitý komentář. Žalobce Ing. P.N. žaloval NKÚ proto, že se rozhodl provést u společnosti s ručením omezeným, v rámci kontroly plnění SR, kontrolu zaměřenou na stanovení základu a výpočet daně z příjmu právnických osob v roce 1994. Žalobce v přesvědčení, že NKÚ není k takové kontrole oprávněn, mu neposkytl potřebnou součinnost a NKÚ mu proto uložil pokutu ve výši 50.000,- Kč ve smyslu ustanovení § 28 Zákona o NKÚ. Žalobcův rozklad proti uložené pokutě byl prezidentem NKÚ zamítnut, načež žalobce napadl toto rozhodnutí správní žalobou u soudu. Správní soud, usnesením ze dne 31. 3. 1998 sp. zn. 28 Ca 317/97, řízení o správní žalobě zastavil, když dospěl k závěru, že žalobou bylo napadeno řízení o správní pokutě. Ustanovení § 248 odst. 2 písm. e) OSŘ, mimo jiné stanovilo, že soudy ve správním soudnictví nepřezkoumávají rozhodnutí správních orgánů pořádkové povahy včetně rozhodnutí o správních pokutách. Uvedeným ustanovením se mělo předejít očekávanému velkému nápadu žalob v obdobných věcech na správní soudy. Žalobci, který byl přesvědčen, že mu uložením pořádkové pokuty bylo zasaženo do jeho ústavně zaručených základních práv a svobod, zbývala jediná možnost soudní ochrany. Podat ústavní stížnost proti pravomocnému rozhodnutí a jinému zásahu orgánů veřejné moci do ústavně zaručených základních práv a svobod, ve smyslu čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy, § 72 a násl. zákona č. 182/1993 Sb.,

o Ústavním soudu. Žalobce napadl usnesení správního soudu ústavní stížností, s níž spojil návrh na zrušení části ustanovení § 248 odst. 2 písm. e) OSŘ ve slovech „včetně rozhodnutí o pořádkových pokutách“, v souladu s ust. § 74 zákona o Ústavním soudu. Příslušný senát Ústavního soudu, usnesením z 21.10.1998 č.j. II ÚS 254/98-24, řízení o ústavní stížnosti přerušil a návrh na zrušení uvedeného ustanovení postoupil plénu Ústavního soudu k rozhodnutí. Nálezem pléna Ústavního soudu, ze dne 23. 11. 1999, bylo návrhu plně vyhověno, tento nález je uveden v plném znění v příloze č. 3. *Poté rozhodl senát Ústavního soudu nálezem z 12. 1. 2000 tak, že usnesení správního soudu z 31. 3. 1998 o zastavení řízení zrušil, ačkoliv toto usnesení bylo ve své době vydáno secundum legem*<sup>35</sup>. Za této situace byl správní soud povinen rozhodnout o původní správní žalobě znovu, tentokrát však za nové právní úpravy, která ho opravňovala ve věci meritorně rozhodnout.

Správní soud o správní žalobě rozhodl tak, že jí vyhověl a napadené rozhodnutí prezidenta NKÚ zrušil, když dospěl k závěru, že žalobci byla uložena pořádková pokuta za porušení povinností, které neměl. Celý rozsudek je uveden v příloze č. 4. Přesto si dovoluji menší komentář. Správní soud ve svém zdůvodnění vycházel především z nálezu Ústavního soudu publikovaného pod č. 296/1995 Sb., jenž se týkal kontroly politických stran, a je uveden v příloze č. 2. a dále bude rozebrán v podkapitole o novelách zákona. Správní soud vycházel především z této části posledně jmenovaného nálezu: „poté co příspěvky státu byly politickým stranám a politickým hnutím přiděleny, nemůže jít již o hospodaření se státním majetkem ve smyslu čl. 97 Ústavy, ale že použití těchto příspěvků je již vnitřní záležitostí těch subjektů, jimiž byly uděleny. Proto se kontrola se státním majetkem může vztahovat pouze na tu fázi, která předcházela přidělení těchto příspěvků, tzn. na proces, který uvnitř státu předcházel státnímu rozhodnutí o jejich přidělení“. Správní soud na základě výše uvedeného judikoval, že NKÚ je při kontrole plnění SR v souvislosti s vybíráním daní oprávněn kontrolovat, jak plní své povinnosti spojené s vybíráním daní příslušné správní úřady. Působnost NKÚ však nezahrnuje kontrolu u fyzických a soukromých právnických osob zaměřenou na to, zda řádně plní své daňové povinnosti.

V druhém novějším rozsudku šlo o to, že NKÚ chtěl provést daňovou kontrolu týkající se plnění SR v obchodní společnosti, jež měla formu akciové společnosti. Avšak obchodní společnost odmítla s NKÚ na uvedené kontrole spolupracovat, proto jí NKÚ uložil pokutu dle

---

<sup>35</sup> Mikule VI.: Soudní přezkum správních rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty, kontrolní pravomoc Nejvyššího kontrolního úřadu, str. 20.

ustanovení § 28 Zákona o NKÚ. Předseda představenstva akciové společnosti se bránil žalobou ve správním soudnictví proti uložení pokuty, neboť podaný rozklad proti uložení pokuty byl prezidentem NKÚ zamítnut. Akciová společnost byla přesvědčena, že NKÚ neměl pravomoc u ní uvedenou kontrolu provést. Správní soud žalobě v plném rozsahu vyhověl a v odůvodnění rozsudku šel dokonce ještě dál: „Nesporné je, že výnosy daní tvoří příjem SR, neboť tak výslovně stanoví ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) Zákona o rozpočtových pravidlech. Podle názoru soudu je však třeba odlišovat povinnost platit daně a povinnost plnit SR ČR. Zatímco první z povinností se týká každého daňového subjektu, pak druhá z nich zatěžuje jen ty subjekty, které byly k plnění SR zřízeny, a které jsou tedy za plnění SR odpovědné. Pokud jde o daně, takovými subjekty jsou právě finanční úřady, neboť těm je zákonem uloženo dbát o řádné a včasné zjišťování základu daně, její vyměřování či předepisování a o účinné vymáhání. Soud tedy souhlasí s názorem žalovaného v tom, že NKÚ má kompetenci ke kontrole finančních úřadů, neboť ty vyhovují oběma podmínkám podle zákona o NKÚ, tedy jak věcnému vymezení podle § 3 odst. 1 písm. c), tak osobnímu vymezení podle § 3 odst. 2 Zákona o NKÚ. *Vůči právníckým osobám, konkrétně obchodním společnostem, však NKÚ takovou působnost nemá, neboť z žádného právního předpisu nelze vyvodit, že by obchodní společnosti měly za povinnost plnit SR České republiky (argumentum a contrario, pozn. autora). Na výklad žalovaného, že tato povinnost přímo vyplývá z povinnosti platit daně, nelze tu přistoupit, neboť pak by bylo nutno dovodit (argumentum ad absurdum, pozn. autora), že ve stejném postavení je každý daňový subjekt, tedy každá fyzická i právnícká osoba, které vznikne jakákoliv daňová povinnost. Pod kontrolní působnost NKÚ by pak, až na výjimky, spadali všichni občané ČR a všechny obchodní společnosti. K tomu však zákon o NKÚ celou svou koncepcí nesměruje, když z jeho dikce nelze nijak odvodit, že by zákonodárce takový záměr měl.*

S uvedeným odůvodněním nelze než bezvýhradně souhlasit. Správní soud si při jeho sestavení vzal příklad ze dvou nálezů ÚS a z rozsudku správního soudu ve věci žalobce Ing. P. N. *Ve světle uvedených judikátů, již nepředpokládám, že by se NKÚ odhodlal k další podobné kontrole. Přesto na tomto místě zmíním ještě jeden podstatný důvod, proč by tak skutečně činit neměl. Jde o to, že by NKÚ mohl jen těžko obhájit v kontrolním závěru názor na plnění toho kterého příjmu SR, uvážíme-li, že by provedl kontrolu u desítek maximálně stovek plátců té či oné daně. Jsem toho názoru, že NKÚ nemůže při množství plátců jednotlivých daní, desítek tisíc a více, provést jakoukoli metodu zobecnění poznatků zjištěných u jednotlivých plátců či poplatníků. Ze strany NKÚ jde vždy o tak malý,*

*nesourodý a tím i nereprezentativní vzorek z celkového počtu plátců, že jakákoliv forma extrapolace a pozdější generalizace zjištění je zcela nespolehlivá, a tedy neobhajitelná.*

*NKÚ by neměl směřovat pojmy plnění daňových povinností, tedy povinnost poplatníka a plátce, a plnění příjmů státního rozpočtu, tedy povinnost státu a jím zřízených organizací. Kontrolu u soukromoprávních subjektů by musel obhájit důkazem, že ji potřebuje pro kontrolní závěr o plnění státního rozpočtu ze strany orgánů vykonávajících správu daní. Jsem toho názoru, že po vynesení výše uvedených rozsudků, by pokus o zahrnutí soukromoprávních subjektů mezi kontrolované osoby u kontrol plnění rozpočtových příjmů byl velmi rizikový krok. NKÚ by jen velmi těžko zdůvodňoval, proč se i znalostí postoje soudu, nadále pokouší provádět kontrolu u plátců nebo poplatníků. Byl by to do jisté míry i hazard s dobrým jménem NKÚ.*

*Uvedené ustanovení lze uzavřít tím, že v rámci plnění působnosti provádí NKÚ kontrolu hospodaření v rámci jednotlivých kapitol SR. Formulace této stránky věcné působnosti NKÚ byla z ústavní úpravy převzata bez dalších podrobností a umožňuje velmi široký výklad, neboť SR musí být plněn, jak ve své příjmové části, daňové i nedaňové příjmy včetně cel, pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, tak i ve své části výdajové, investiční i neinvestiční výdaje včetně dotací.*

#### ***1.3.4 Hospodaření s prostředky poskytnutými ČR ze zahraničí a s prostředky, za něž převzal stát záruky***

Ad. d) V době vzniku NKÚ, se vycházelo z toho, že právní forma poskytnutí bude zřejmě zakládat i převod vlastnictví. Pro postup NKÚ by tedy platila pravidla uvedená k působnosti vůči hospodaření se státním majetkem či plnění SR České republiky. Při převzetí záruky státem bylo předmětem kontroly plnění podmínek, za nichž byla tato záruka přijata, včetně oprávněnosti orgánu státu k tomuto úkonu.

Během doby však toto ustanovení získávalo hlavně vlivem prostředků z EU novou dimenzi. Jde o to, že v čl. 97 Ústavy není pro zákonné ustanovení zcela odpovídající vymezení. Dokonce ani v orgánech Legislativní rady vlády není na rozsah zmíněných prostředků zastáván jednotný názor. Proto byla ve vládním návrhu novely Ústavy zpracována novela citovaného článku Ústavy v tom smyslu, že NKÚ měl vykonávat „kontrolu hospodaření



s prostředky získanými z fondů mezinárodních vládních organizací a z rozpočtu Evropské unie“. V důvodové zprávě, se uvádělo, že prostředky z rozpočtu EU byly výslovně zmíněny z důvodů odstranění pochybností. Uvedená novela, sněmovní tisk 349, nicméně nebyla na schůzi PSP ČR, konané dne 15. 12. 2004, ve 3. čtení schválena.

Je tedy nutné překonat vymezení rozsahu uvedeného ustanovení zákona výkladem. Jedná se o otázku, která může být za současného stavu legislativy předmětem různé interpretace práva, a která až dosud nebyla v judikatuře řešena.

Pojem „prostředky“ lze v zásadě vyložit dvojím způsobem, jako prostředky finanční, o které se jistě jedná v drtivé většině případů, tak prostředky materiální, např. humanitární pomoc při živelních událostech. Pojem „poskytnuté“ v sobě nemusí zakládat převod vlastnictví vůči České republice. Při převodu vlastnictví ČR, by se poté spíše jednalo o kontrolu vyloženou pod písmenem c) uvedeného odstavce a paragrafu. Stát, resp. jeho organizační složky, však většinou není konečným příjemcem takto poskytnutých prostředků. Konečnými příjemci takto poskytnutých prostředků jsou subjekty, které mají při splnění stanovených podmínek možnost tyto prostředky získat prostřednictvím Národního fondu, (dále jen „NF“) nebo SR a stanoveným způsobem s nimi hospodařit. Z hlediska působnosti NKÚ je rozhodující skutečnost, že i v případě, kdy konečným příjemcem nejsou organizační složky státu, garantuje ČR hospodaření s těmito prostředky SR, např. ustanovení § 38 rozpočtových pravidel. Pojem „Česká republika“ je v daném kontextu třeba vykládat v souladu s ustanoveními Zákona o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů. Pojem „zahraničí“ není v zákoně specifikován, je jím tedy, ve smyslu gramatického výkladu, území ležící za hranicemi ČR. Je jím dále třeba rozumět, již ve světle navrhované novely Ústavy, mezinárodní vládní organizace a nadnárodní subjekty typu EU resp. ES. Při použití historického výkladu zákona lze dovodit, že za zahraničí bylo již tehdy považováno ES, neboť již při přijímání zákona byla známa předvstupní pomoc za strany ES vůči státům ucházejícím se o členství v ES posléze EU.

V souvislosti s poskytováním finančních prostředků z rozpočtu EU je třeba přiblížit právní postavení NF. Zákon o rozpočtových pravidlech definuje v ust. § 37 odst. 1 NF jako: „souhrn peněžních prostředků, které svěřují Evropská společenství České republice k realizaci programů nebo projektů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie, s výjimkou podpory pro rozvoj venkova“. Uvedená definice byla do Zákona o rozpočtových pravidlech vložena

tzv. euronovelou provedenou zákonem č. 479/2003 Sb., účinnou od 1. 5. 2004, tedy vstupu našeho státu do EU. Před přijetím této euronovely byl NF definován jako: „souhrn peněžních prostředků, které svěřují Evropská společenství ČR k realizaci společných programů v ČR, a peněžních prostředků, které se zavázaly pro realizaci těchto programů poskytnout jiné zahraniční zdroje, SR, rozpočty územních samosprávných celků a další veřejné zdroje, pokud není prokázáno užití těchto peněžních prostředků na stanovený účel“. Přijetím novely tedy došlo k zásadní změně v tom smyslu, že NF již nemá nadále soustřeďovat také národní prostředky. Avšak vzhledem k přechodným ustanovením k novele bude NF až do ukončení předvstupních programů soustřeďovat prostředky na jejich financování. Podle ust. § 37 odst. 2 Zákona o rozpočtových pravidlech, MFČR jako platební orgán koordinuje řízení finančních toků prostředků poskytnutých z rozpočtu EU NF a spravuje tyto prostředky.

Dnes je NF, podle ustanovení § 37 odst. 1 Zákona o rozpočtových pravidlech, souhrn:

- a) peněžních prostředků, které svěřuje EU ČR k realizaci programů nebo projektů spolufinancovaných z rozpočtu EU,
- b) peněžních prostředků přechodového nástroje (Transition Facility) a
- c) peněžních prostředků finančních mechanismů, které jsou ČR svěřeny na základě mezinárodních smluv, včetně úroků z nich.

Bez zajímavosti též není vztah SR a NF, v ust. § 2 odst. 1 Zákona o rozpočtových pravidlech se uvádí, že „vláda může financovat činnosti, kterými zajišťuje funkce státu, pouze prostřednictvím státního rozpočtu a NF, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak“. ***SR a NF jsou v tomto ustanovení uváděny vedle sebe, z čehož lze dovodit, že nebylo záměrem zákonodárce chápat NF jako součást SR České republiky.*** Jinými slovy NF není součástí SR České republiky. Pro uvedený závěr hovoří i ust. § 6 odst. 2 Zákona o rozpočtových pravidlech, kde se uvádí: „pro účely tohoto zákona se příspěvky a dotace poskytnuté ze zahraničí organizačním složkám státu použité v běžném rozpočtovém roce považují za příjmy státního rozpočtu. Za prostředky poskytnuté ze zahraničí se považují i prostředky poskytnuté ČR z rozpočtu EU a přijaté organizačními složkami státu z NF“. ***Jinými slovy, prostředky přijaté organizačními složkami státu z NF jsou příjmem SR České republiky. Argumentum a contrario, pokud bychom přijali názor, že NF je součástí SR, byly by prostředky poskytnuté ze zahraničí NF bez dalšího příjmem SR České republiky. Tolik se dá říci k formálnímu postavení NF v právním řádu ČR.***

Je ovšem možno nazírat na postavení NF po stránce materiální, tak je tomu v ustanovení § 37 odst. 3 Zákona o rozpočtových pravidlech, kde se uvádí: „peněžní prostředky soustředěné prostřednictvím NF se používají v souladu s principy rozpočtového výhledu a závazky vyplývajícími pro ČR z práva ES nebo z mezinárodní smlouvy“ a v odst. 4 stojí: „hospodaření a kontrola peněžních prostředků soustředěných prostřednictvím NF se řídí ustanoveními tohoto zákona vztahujícími se k rozpočtovému hospodaření a kontrole, nestanoví-li tento zákon, právo ES nebo mezinárodní smlouva, již je ČR vázána, jinak“. Dále v ustanovení § 37 odst. 8 Zákona o rozpočtových pravidlech „při poskytování dotací z NF podle odstavce 1 a řízení o jejich odnětí se postupuje podle § 14 a 15 obdobně, nestanoví-li právo ES jinak“. Z těchto ustanovení vyplývá použitelnost rozpočtových pravidel i pro prostředky NF, a to včetně postupu pro poskytování dotací a návratných finančních výpomocí ze SR České republiky. Z uvedeného tedy vyplývá, že po procesní stránce se NF řídí procesními ustanoveními Zákona o rozpočtových pravidlech o SR České republiky, nestanoví-li mezinárodní smlouva, již je ČR vázána či právo ES jinak.

Pro vztah mezi prostředky NF a SR České republiky je rovněž velmi důležité ustanovení § 38 Zákona o rozpočtových pravidlech upravující porušení kázně při hospodaření s peněžními prostředky NF. Nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při porušení kázně při hospodaření s peněžními prostředky v NF podle ustanovení § 44 a § 44a, tj. stejně jako při porušení rozpočtové kázně. Požádá-li Komise ES o vrácení neoprávněně použitých nebo zadržovaných prostředků z rozpočtu EU poskytnutých z NF, převedou se tyto prostředky z NF do rozpočtu EU. Nejsou-li tyto prostředky v NF, odvedou se ze SR České republiky. Po vrácení neoprávněně použitých nebo zadržovaných prostředků do NF jsou odvedeny z NF do SR České republiky.

*Se zřetelem k výše uvedeným skutečnostem, jsem toho názoru, že prostředky svěřené České republice ES prostřednictvím NF je třeba pro účely kontrolní činnosti vykonávané NKÚ pokládat za prostředky poskytnuté ČR ze zahraničí ve smyslu ust. § 3 odst. 1 písm. d) zákona. Působnost NKÚ ke kontrole je zde dána v celém rozsahu, jako kontrolované osoby přicházejí v úvahu ministerstva, která byla jmenována Řídícími orgány, MFČR jako Platební orgán, ministerstva a státní fondy, které plní funkci Platebních jednotek a právnické a fyzické osoby, které jsou příjemci plateb. Působnost NKÚ ke kontrole ovšem nelze dovozovat u těch programů, kde jsou finanční prostředky převáděny přímo z rozpočtu EU žadateli, pokud jím je nestátní právnická nebo fyzická osoba. V těchto případech totiž*

*nelze argumentovat tím, že se jedná o prostředky poskytnuté ČR ze zahraničí. ČR v těchto případech ani nenese finanční odpovědnost, a jejím jediným úkolem může být propagace daného programu.*

### **1.3.5 Vydávání a umořování státních cenných papírů**

Ad. e) V souvislosti se zajišťováním kontrolní činnosti na tomto úseku vznikají určité problémy s tím, co přesně má být předmětem kontroly a u jakých subjektů má či může být kontrola provedena. Jedním ze základních výkladových problémů je objasnění samotného pojmu „státní cenný papír“. Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů, pojem „státní cenný papír“ nezná a ani jej věcně neupravuje. Ustanovení § 1 ZCP pouze demonstrativně vymezuje pojem „cenné papíry“, v ustanovení § 4 mimo jiné stojí, že náležitosti cenných papírů upravuje zákon nebo jiný právní předpis. Ze stávajících zákonů se slovo „státní“ vyskytuje pouze v zákoně č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů. A to v části druhé zákona o dluhopisech v souvislosti se „státními dluhopisy“. Lze dovodit, že státními cennými papíry je třeba nade vší pochybnost rozumět státní dluhopisy. Pojem „státní cenný papír“ může být z právního hlediska širší než pojem „státní dluhopis“. Bylo by možno jím rozumět každý cenný papír, jehož emitentem je stát, nebo každý cenný papír, z něhož osobou zavázanou je stát. Z výčtu cenných papírů uvedených v ustanovení § 1 ZCP by při interpretaci, že státním cenným papírem je každý cenný papír, jehož emitentem je stát, přicházely v úvahu kromě státních dluhopisů ještě směnky, které jsou vystaveny jménem státu. Pokud dospějeme k závěru, že státním cenným papírem je cenný papír, z něhož je zavázán stát, pak kromě státních dluhopisů mohou být cenným papírem jen směnky, kde stát je směnečným dlužníkem bez ohledu na to, kdo je výstavcem směnky. Jestliže neztotožníme státní cenné papíry se státními dluhopisy, vyhovuje pojmu „státní cenný papír“ nejlépe pojetí, podle něhož je státním cenným papírem cenný papír, jehož emitentem je stát.

Cenné papíry emitované jinou osobou než státem, např. státními podniky, státními fondy, příspěvkovými organizacemi apod., nelze za státní cenné papíry považovat, neboť za splnění závazků plynoucích z těchto cenných papírů neodpovídá stát celým státním majetkem, ale pouze ta státní organizace, které tento cenný papír vydala. Za státní cenné papíry nelze rovněž považovat akcie nebo zatímní listy vydávané akciovými společnostmi, i když jejich

zakladatelem nebo sto procentním vlastníkem bude stát. Stát zde není ani emitentem těchto cenných papírů ani neodpovídá za splnění závazků spojených s těmito cennými papíry.

Vydávání cenného papíru není nikde definováno, avšak ustanovení § 5 odst. 1 ZCP podává definici pojmu „vydání“ cenného papíru. ***Lze dovodit, že vydávání cenného papíru je proces, který je ukončen okamžikem vydání cenného papíru podle ustanovení § 5 odst. 1 ZCP. Cenný papír je vydán okamžikem, kdy jsou splněny dvě podmínky. První podmínkou je, aby cenný papír obsahoval náležitosti stanovené pro něj zákonem, a druhou podmínkou je, aby se stal zákonem stanoveným způsobem majetkem prvního nabyvatele. Náležitosti cenného papíru jsou především náležitosti vydavatele cenného papíru, tj. zda je státní cenný papír vydáván způsobilou a oprávněnou osobou a náležitosti obsahu státního cenného papíru stanovené zákonem nebo prováděcím právním předpisem. Náležitosti státních dluhopisů jsou upraveny v zákoně o dluhopisech a náležitosti směnec upravuje zákon č. 191/1950 Sb., směnečný a šekový, ve znění pozdějších předpisů.***

Druhou podmínkou vydání cenného papíru je jeho nabytí prvním majitelem zákonem stanoveným způsobem. Právním důvodem nabytí cenného papíru, jímž dojde k vydání, je vždy smlouva mezi emitentem cenného papíru, v našem případě státem, a jeho nabyvatelem. Vydáváním cenného papíru není přechod či převod státních cenných papírů po jejich vydání na nové majitele ve smyslu Zákona o majetku.

Cenný papír je podle ustanovení § 5 ZCP vydán okamžikem, kdy splňuje obě podmínky. Pokud by státní cenný papír nesplňoval stanovené náležitosti nebo by se nestal majetkem prvního nabyvatele zákonem stanoveným způsobem, nebyl by státní cenný papír vydán a nebylo by možno z něho uplatňovat práva, která by s ním byla jinak spojená.

Předmětem kontroly NKÚ při vydávání státních cenných papírů je:

- Zda bylo rozhodnuto o vydání státních cenných papírů v rámci působnosti a pravomoci státního orgánu, který o vydání státního cenného papíru rozhodl.
- Postup státních orgánů, kterým je svěřena vlastní realizace vydání cenného papíru.
- Činnost právnických a fyzických osob, které se podílejí na procesu vydávání státního cenného papíru, zejména obchodníků s cennými papíry, kteří obstarávají vydání státních cenných papírů, tiskáren cenin, které tisknou státní cenné papíry, střediska cenných papírů.

- Dále náležitosti cenných papírů a jejich technické provedení, pokud jsou vydávány v listinné podobě. Dále potom smluv, resp. emisních podmínek, na základě nichž se stává státní cenný papír majetkem prvních nabyvatelů, a jejich nabytí prvními majiteli.

V současnosti uvedený problém vydávání státních dluhopisů řeší ustanovení § 25 a násl. zákona o dluhopisech. Jde o to, že Parlament ČR rozhodne o vydání státních dluhopisů zákonem ve smyslu uvedeného ustanovení. Parlament ČR nepodléhá kontrole NKÚ. Taktéž nelze ve výše uvedeném smyslu kontrolovat ČNB. Jestliže ČNB využije k vydávání státních dluhopisů obchodníků s cennými papíry, činnost těchto obchodníků, stejně jako MFČR, kontrole NKÚ podléhá.

Pokud by se připustilo vydávání směnek státem, šlo by při kontrole o prověření toho, zda příslušný státní orgán byl oprávněn jménem státu směnku vydat, popř. akceptovat a zda vydaná směnka má všechny potřebné náležitosti a jak byla předána remitentovi.

Umořování státních cenných papírů patří do působnosti soudů. Tuto problematiku upravuje ust. § 185i až 185s OSŘ, ve znění pozdějších předpisů, dále je upraveno v ust. § 115 až 116 vyhlášky č. 37/1992 Sb., jednací řád pro okresní a krajské soudy, ve znění pozdějších předpisů. *Listiny, které mohou být při ztrátě nebo zničení umořeny, mají vesměs povahu cenných papírů, jde např. o směnky, šeky, dluhopisy, náložné listy, akcie apod.*<sup>36</sup>. ***Dle mého názoru nemůže NKÚ kontrolovat rozhodování soudů obecně, proto nelze ve výše uvedeném smyslu kontrolovat umořování listin soudem. Soud tedy může, vzhledem k výše uvedenému, umořit státní dluhopisy a směnky vystavené státem. Kontrolní působnost ve vztahu k umořování státních cenných papírů by NKÚ mohl provádět ve smyslu ust. § 3 odst. 2 zákona, zejména zda kontrolované osoby postupují v souladu se zákonem.***

***K rozebíranému ustanovení zákona lze uzavřít, že se jedná v praxi NKÚ o nejméně využívané ustanovení kontrolní působnosti. Po dobu existence NKÚ proběhlo pouze pět kontrol se zaměřením na problematiku státních cenných papírů. Od vzniku NKÚ dodnes (31. 12. 2011) nebyla žádná kontrola, jež by se týkala umořování státních cenných papírů NKÚ provedena.***

---

<sup>36</sup> Wintrová A. a kolektiv: Civilní právo procesní, 3. aktualizované a doplněné vydání, str. 409.

### **1.3.6 Zadávání státních zakázek**

Ad. f) Problematika zadávání státních (veřejných) zakázek je součástí velkého počtu kontrol NKÚ. Oblast zadávání veřejných zakázek upravoval od 1.1.1995 do 30.4.2004 zákon č. 199/1994 Sb., o zadávání veřejných zakázek. Postupem času, kdy se ČR stala kandidátskou zemí EU, nastala skutečnost, že evropské zadávací směrnice byly ve srovnání se zákonem č. 199/1994 Sb. daleko systematičtější, přehlednější, jednodušší i méně formální. Transformovat evropské zadávací směrnice do českého právního řádu nebylo možné novelizací stávající právní úpravy, ale pouze její rekodifikací, založenou na evropských zadávacích směrnících, nehledě na skutečnost, že uvedený zákon již mnohokrát novelizovaný byl a další změny by ho učinily méně přehledným. Vzhledem k uvedeným nedostatkům zákona č. 199/1994 Sb. bylo cílem nové právní úpravy (zákon č. 40/2004 Sb., o veřejných zakázkách) zajistit dodržování transparentního a nediskriminačního postupu zadavatelů při zadávání veřejných zakázek, stanovit pokud možno formálně jednoduché, nekomplikované a tím zrychlené postupy přezkumu zadávacího řízení, aby tím bylo umožněno plynulé zadávání zakázek. K tomu přispěl důraz na neformální vyřízení namítaného porušení zákona přímo u zadavatele a možnost provedení smírčího řízení.

Členství ČR v EU vyvolalo potřebu přípravy nového zákona, který má řešit proces zadávání veřejných zakázek transparentnějším způsobem a vést k omezení skryté diskriminace některých uchazečů a zájemců o veřejné zakázky při rozhodování o výběru nejvhodnější nabídky. Dva roky po účinnosti zákona č. 40/2004 Sb., začal platit nový zákon o veřejných zakázkách č. 137/2006 Sb.

Na rozdíl od zákona č. 199/1994 Sb. již není veřejná zakázka považována za smlouvu. Smlouva je pouze právním dokumentem, na jehož základě je veřejná zakázka realizována. Na rozdíl od pojetí vymezeného zákonem č. 40/2004 Sb. je nyní veřejnou zakázkou jakákoliv zakázka, neboť zákonem č. 137/2006 Sb. bylo upuštěno od koncepce, že veřejnou zakázkou je pouze taková zakázka, jejíž předpokládaná hodnota převyšuje 2 mil. Kč bez DPH.

Základní znaky veřejné zakázky, které je nutno současně naplnit:

- zakázka musí směřovat k pořízení dodávek, služeb nebo stavebních prací,
- plnění musí být pořizováno zadavatelem,

- úplatu musí provádět zadavatel, a to jako protiplnění za dodávky, služby nebo stavební práce.

Kontrola zadávání veřejných zakázek představuje celou škálu kontrolních činností, kterými je třeba prověřit postup zadávání veřejných zakázek, aby kontrolující mohl konstatovat, že veřejná zakázka byla zadána v souladu se zákonem nebo naopak, aby mohl uvést porušení konkrétního ustanovení zákona o veřejných zakázkách. Kontrolující musí prověřit zejména tyto fáze procesu zadávání veřejných zakázek:

- zařazení do kategorie zadavatelů,
- posouzení, zda se jedná o veřejnou zakázku, a stanovení druhu veřejné zakázky,
- správné určení předpokládané hodnoty veřejné zakázky, zda nedošlo k nepřípustnému rozdělení na více zakázek,
- použití správného druhu zadávacího řízení vzhledem k charakteru konkrétní veřejné zakázky,
- dodržení předepsaného obsahu zadávací dokumentace, její úplnost, správnost, zda obsahuje všechny náležitosti stanovené zákonem, zda kontrolovaná osoba vydala vnitřní předpisy k zadávání veřejných zakázek a zda jsou tyto vnitřní předpisy dodržovány,
- posouzení, zda podmínky stanovené v zadávací dokumentaci nejsou v rozporu se zákonem nebo svým obsahem a charakterem nepředurčují výběr jednoho uchazeče, zda nebyly zbytečně omezující a neovlivnily tak účast dalších uchazečů v zadávacím řízení,
- jednoznačné stanovení kritérií výběru zhotovitele, zda zadavatel stanovil kritéria hodnocení jednoznačným a srozumitelným způsobem, aby bylo umožněno transparentní hodnocení a přezkoumávání postupu zadavatele,
- zda byly kritéria a váhy nastaveny tak, aby zaručovaly optimální výběr zhotovitele,
- správnost, transparentnost a nestrannost zadávacího řízení - zda zadavatelé v celém průběhu zadávacího řízení dodržují zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace,
- zda jsou požadavky na prokázání kvalifikačních předpokladů přiměřené vzhledem k druhu, rozsahu a složitosti veřejné zakázky,
- splnění kvalifikačních předpokladů dodavatelem,
- průběh otevírání obálek, posouzení a hodnocení nabídek, zdůvodnění mimořádně nízké nabídkové ceny,



- správné použití hodnotících kritérií, zda bylo hodnocení nabídek provedeno podle stanovených kritérií (tj. ekonomické výhodnosti nebo nejnižší nabídkové ceny),
- důvody vyloučení u uchazečů vyloučených z účasti v zadávacím řízení,
- zda nedošlo k porušení zákona z důvodu nedostatečného počtu členů komise, jejich odborné nezpůsobilosti nebo podjatosti,
- pokud veřejný zadavatel vybral jako nejvhodnější nabídku jiného uchazeče, než kterého doporučila hodnotící komise, zda v takovém případě zadavatel v odůvodnění uvedl, jaké údaje z nabídky hodnotil jinak než hodnotící komise a jak všechny nabídky hodnotil v rámci jednotlivých hodnotících kritérií, a zejména, zda hodnotící komise v předchozím posouzení a hodnocení nabídek porušila zákon. Ze strany kontrolujícího je potřeba pečlivě a nestranně posoudit skutečnou objektivitu zdůvodnění - zda zadavatel zdůvodnil své rozhodnutí písemně a zda uvedl relevantní důvody v případě, že vybral jinou nabídku než hodnotící komise,
- zda má zpráva o posouzení a hodnocení nabídek náležitosti dané zákonem,
- dodržení podmínek pro zrušení zadávacího řízení,
- dodržení postupu stanoveného zákonem pro oznamování výsledku zadávacího řízení, a prověřit také, zda v případě nadlimitních veřejných zakázek zadavatel vyhotovil písemnou zprávu,
- dodržení lhůt stanovených zákonem s ohledem na předmět a druh veřejných zakázek,
- uzavření smlouvy, tj. zda byla smlouva uzavřena v souladu s vybranou nabídkou, zda cena uvedená ve smlouvě koresponduje s vítěznou nabídkou a zda byla smlouva s vybraným uchazečem uzavřena ve lhůtě stanovené zákonem.

S uvedenými fázemi procesu zadávání veřejných zakázek souvisí zásady zadávání veřejných zakázek, zejména se jedná o zásadu transparentnosti. Základním účelem této zásady je zajistit co největší průhlednost řízení, a tím současně významně přispět k přezkoumatelnosti zadávacího řízení. Porušení zásady transparentnosti bývá častým zjištěním deklarovaným v rozhodnutích Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže. Zásada rovného zacházení především zajišťuje, aby byl každý zadavatel povinen v celém průběhu zadávacího řízení přistupovat stejně ke všem dodavatelům, kteří mohou podat nebo podávají nabídku. A konečně zásada zákazu diskriminace stanoví povinnost zadavatele postupovat vždy tak, aby jeho jednáním nedošlo k diskriminaci žádného z dodavatelů. Přesné podmínky účasti v řízení musí být stanoveny zadavatelem tak, aby neuzavíraly přístup dodavatelům do řízení z důvodů, které

nesouvisí s předmětem zakázky – dodavatel může být diskriminován tím, že byl předem vyloučen z možnosti účasti v zadávacím řízení.

*Lze shrnout, že pro posouzení zadávacího řízení je nutné vyžádat si kompletní dokumentaci o veřejné zakázce. Touto dokumentací se rozumí souhrn všech dokumentů v listinné nebo elektronické podobě, jejichž pořízení vyžaduje zákon o veřejných zakázkách – zejména je to oznámení o zahájení zadávacího řízení (nebo výzva o zahájení zadávacího řízení), zadávací dokumentace, dokumenty o posuzování kvalifikace, o omezování počtu uchazečů v užším řízení a jednacím řízení s uveřejněním, o otevírání obálek, dále zpráva o posouzení a hodnocení nabídek, originály nabídek všech dodavatelů, materiály dokumentující výběr nejvhodnější nabídky a náleží sem i uzavřené smlouvy. Kontrolované osoby jsou především příslušná ministerstva a další organizační složky státu, fondy, ale i další orgány a instituce, jež se podílejí na zadávání veřejných zakázek. Lze shrnout, že ze SR plynou každoročně značné částky, které jsou určeny na realizaci veřejných zakázek. Bohužel při bližším seznámení se s kontrolním závěrem zveřejněnými ve Věstníku NKÚ, čtenář zjistí, že zákon o zadávání veřejných zakázek je snad nejvíce porušovaným právním předpisem ve veřejné správě. V současnosti probíhá kontrolní akce NKÚ zaměřená na programy průmyslové spolupráce (offsety) jako nástroje ekonomické kompenzace výdajů státu v souvislosti s plněním podmínek vybraných veřejných zakázek.*

#### **1.4 Osobní působnost**

Kontrolu v rozsahu podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona, vykonává NKÚ, nestanoví-li zvláštní zákon jinak, u organizačních složek státu, jež jsou demonstrativně vyčteny v ustanovení § 3 zákona o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích. Dále potom u právnických a fyzických osob. Právnické osoby jsou vyčteny v ustanovení § 18 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Jde o sdružení fyzických nebo právnických osob, účelová sdružení majetku, jednotky územní samosprávy a jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon. Jedná se tedy např. o obchodní společnosti, družstva, nadace, fondy, obecně prospěšné společnosti, obce a kraje a v neposlední řadě zdravotní pojišťovny a další. U právnických a fyzických osob musí být při kontrole postupováno tak, aby nedošlo k porušení principu legality výkonu státní moci ve smyslu čl. 2 a čl. 3 Listiny základních práv a svobod. Jak již jsem výše uvedl, nelze ve světle uvedených judikátů provádět daňovou

kontrolu přímo u daňových subjektů. Kontrola právnických a fyzických osob probíhá hlavně po linii dotací, ať již pocházejí ze SR nebo ze zahraničí, jak výše uvedeno, a také kontroly státních zakázek.

K věcné a osobní působnosti lze uzavřít: ze systematiky i z díkce obou výše rozbíraných norem, ustanovení § 3 odst. 1 a 2 zákona, vyplývá, že obě normy je nutno vykládat ve vzájemné souvislosti, což znamená, že kontrolní pravomoci NKÚ je podroben jen takový subjekt, který jednak spadá pod některou z definic v ustanovení § 3 odst. 2 zákona a jednak vykonává některou z činností, uvedených v ustanovení § 3 odst. 1 zákona. Obě tyto podmínky musejí být splněny kumulativně, neboť již z povahy věci je vyloučeno, aby byl kontrolován subjekt, který sice lze podřadit pod ustanovení § 3 odst. 2 zákona, avšak, který nevykonává žádnou z činností, vymezených v odst. 1, neboť u něj není co kontrolovat. Uvedené vymezení se týká hlavně právnických a fyzických osob, u kterých musí NKÚ vždy pečlivě zvážit, zda má pravomoc provést u určitého subjektu kontrolu tak, aby nepřekročil svou, výše vymezenou, působnost.

### **1.5 Možnost kontroly České národní banky**

V úvodu této kapitoly si dovolím připomenout vývoj, který ustanovení o možnosti či nemožnosti kontroly ČNB ze strany NKÚ prodělalo. Ve znění účinném od účinnosti zákona tedy od 1. 7. 1993 do 31. 12. 2000, bylo v ustanovení § 3 odst. 3 stanoveno, že ČNB kontrole NKÚ nepodléhá. Důvodem uvedeného vynětí bylo postavení ČNB zakotvené v zákoně č. 6/1993 Sb., o České národní bance (dále jen Zákon o ČNB). Ve znění účinném od 1. 1. 2001 do 30. 4. 2002, bylo uvedeno, že NKÚ vykonává kontrolu hospodaření ČNB, nejedná-li se o činnosti vykonávané při zabezpečování hlavního cíle ČNB stanoveného zvláštním právním předpisem. Tímto předpisem byl uvedený Zákon o ČNB ve znění zákona č. 442/2000 Sb. Uvedené znění ovšem vyvolávalo určité problémy ve stanovení a přesném odlišení toho, co ještě lze a co již nelze podrobit kontrole. Proto došlo zákonem č. 127/2002 Sb., k novele rozebíraného znění zákona, jež od 1. 5. 2002 dosud zní: NKÚ vykonává kontrolu hospodaření ČNB v oblasti výdajů na pořízení majetku a výdajů na provoz ČNB. V souvislosti s právě uvedenými novelami vyvstala možnost kontroly ČNB a s ní spojené otázky, jež se týkají majetku ČNB.

Primární otázkou je, zda majetek, se kterým hospodaří ČNB, je jejím vlastnictvím či zda s uvedeným majetkem pouze hospodaří. Tato otázka se vybízí při bližším seznámení se se zákonem o ČNB. Ustanovení § 4 odst. 1 zákona o ČNB, v platném a účinném znění stanoví, že ČNB hospodaří samostatně a s odbornou péčí s majetkem, který jí byl svěřen státem. Tento zákon neobsahuje žádné ustanovení, z něhož by bylo možno dovodit, že ČNB má k majetku vlastnické právo. Uvážíme-li, že stát může svěřit určitý majetek jinému subjektu jen v případě, že se jedná o majetek státu, nevzbuzuje Zákon o ČNB v současné době pochybnosti. Nebylo tomu však vždy, neboť uvedené ustanovení provedené zákonem č. 442/2000 Sb., s účinností od 1. 1. 2001 novelizovalo ustanovení, jež vzbuzovalo určité pochybnosti ohledně majetkových práv ČNB. Pro hlubší analýzu majetkových práv ČNB je nezbytné podchytit vývoj právní úpravy, resp. zkoumat právní předpisy, jež předcházely současné právní úpravě. Předchůdce ČNB byla na našem území Státní banka československá (dále jen „SBČs“), jejíž postavení bylo upraveno zákonem č. 130/1989 Sb. Na jeho základě byla SBČs státní organizací a hospodařila s hmotným majetkem ve vlastnictví státu a s pohledávkami a jinými majetkovými právy státu na základě práva hospodaření ve smyslu ustanovení § 64 odst. 2 HZ. Tento majetek, stejně jako pohledávky a jiná majetková práva, ze kterých byla oprávněna přímo SBČs, byl součástí tzv. národního majetku podle ustanovení § 64 odst. 1 HZ. Po nahrazení zákona č. 130/1989 Sb. zákonem č. 22/1992 Sb., o Státní bance československé, mohly vznikat určité interpretační problémy či pochybnosti o tom, zda SBČs zůstala i nadále státní organizací hospodařící s národním majetkem, resp. majetkem státu. Nový zákon o SBČs, jež nabyl účinnosti 1. 2. 1992, ve svém ustanovení § 4 odst. 1 používal formulaci, ve které hovořil o „vlastním majetku“ SBČs. Vzniká proto otázka, zda tímto ustanovením nedošlo ke změně, kterou by bylo možno posoudit jako jakési odstátnění majetku SBČs a k přiznání vlastnického práva bance. Podotýkám, že uvedeným zákonem nevznikla nová SBČs, jednalo se stále o tutéž právnickou osobu resp. organizaci, pouze došlo k nové právní úpravě jejího postavení, působnosti a úkolů. Taktéž právní úprava postrádala ustanovení, podle kterých by práva státu včetně práva vlastnického přecházela na SBČs ze zákona. Tímto se dá odpovědět na řečnickou otázku vyslovenou výše, je zde ovšem ještě jeden podstatný důvod, pro který se domnívám, že SBČs vlastnické právo nevzniklo a majetek SBČs zůstal majetkem ČSFR i po přijetí zákona č. 22/1992 Sb. Je jím ústavní zákon č. 541/1992 Sb., o dělení majetku ČSFR mezi ČR a SR a jeho přechodu na ČR a SR. Je výslovně nazván jako ústavní zákon o dělení majetku ČSFR, tedy státu a o jeho přechodu na ČR a SR, tedy opět na státy. Ve svém čl. 1 výslovně stanoví, že se podle něj rozdělí i majetek SBČs. V čl. 10 odst. 1 je poté stanoveno, že nelze do dne zániku ČSFR převádět na ČR a SR

majetek ČSFR, se kterým hospodaří SBČs, státní podniky a jiné státní organizace. Z výše uvedeného lze jednoznačně dovodit, že ústavní zákon považoval majetek SBČs za majetek ČSFR, SBČs zahrnoval do státních organizací, a že tento majetek přecházel opět na stát, resp. na ČR a SR. Velmi důležité, vzhledem k právní úpravě ve výše uvedených právních předpisech, je správné definování pojmu „majetek SBČs“ a „vlastní majetek SBČs“. Náš právní řád pojem „majetek organizace“ znal, a to i ve vztahu ke státním organizacím ustanovení, v § 9a HZ byl definován jako „věci, k nimž má organizace vlastnické právo nebo právo hospodaření, majetková práva, k nimž má právo hospodaření, a dále majetková práva organizace“. Jednalo se o pojem obecný, který vyjadřoval nejen vlastnický vztah u nestátních organizací např. družstev, ale i vztah založený pouze na právu hospodaření podle ustanovení § 64 odst. 2 HZ, u státních organizací. Vzhledem k výše rozebranému zastávám názor, že vlastnické právo SBČs nevzniklo, a dále se jednalo o majetek, s kterým SBČs hospodařila a jež byl stále majetkem státu ve smyslu právní úpravy v té době platné. Přijetí zákona o ČNB nepřineslo v tomto směru žádnou změnu, neboť jeho původní znění mělo z hlediska posuzované otázky vztahu k majetku v ustanovení § 1 odst. 4 stejnou úpravu, jaká byla v zákoně č. 22/1992 Sb. Ani Zákon o ČNB neupravoval vztah banky k majetku, resp. k věcem jako vlastnické právo ČNB. Neobsahoval žádné ustanovení o přechodu věcí z vlastnictví státu, tedy ČR do vlastnictví ČNB. Podle ustanovení § 54 zákona o ČNB, přešel na ČNB majetek SBČs v rozsahu stanoveném ústavním zákonem č. 541/1992 Sb. Jak již jsem výše rozebral, tento majetek byl majetkem státu ČSFR a přešel na stát ČR. Protože SBČs nebyla vlastníkem majetku, s nímž hospodařila, je nutné stejný závěr učinit i ve vztahu k majetku, který z ní přešel na ČNB. Lze tedy k uvedenému uzavřít, že tento majetek se stal majetkem státu ČR, s nímž ČNB hospodařila. Novela zákona o ČNB, provedená zákonem č. 442/2000 Sb., nahradila původní znění § 1 odst. 4 novým zněním, které je zněním dosud platným a účinným. Toto znění opustilo výraz „vlastní majetek“ a jednoznačně vyjadřuje, že ČNB hospodaří s majetkem, který jí byl státem svěřen, nikoliv na ni převeden. Současná formulace ustanovení § 4 odst. 1 jednoznačně potvrzuje, že ČNB není vlastníkem, ale s majetkem státu jen hospodaří. Pro dokreslení postavení ČNB nelze neuvést, že *ČNB není vlastním hospodařením přímo napojena na státní rozpočet, není příspěvkovou organizací ani organizační složkou státu, nedostává dotace ze státního rozpočtu a je osvobozena od daně z příjmů právnických osob. V jejím hospodaření podle bankovní radou schváleného rozpočtu se promítá to, že ze svých výnosů hradí nezbytné náklady své činnosti*<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> Bakeš M. a kol. : Finanční právo 5. upravené vydání, str. 43.

*Vzhledem k uvedenému, přijmeme-li závěr, že ČNB samostatně hospodaří s majetkem státu, který jí byl svěřen, vyvstává zde problém, zda NKÚ je oprávněn provést kontrolu tohoto majetku ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. a) zákona. Osobně jsem přesvědčen, že nikoli. Ustanovení § 3 odst. 3 zákona, ve znění pozdějších předpisů, je ve vztahu speciality k ustanovení § 3 odst. 1 a 2 zákona. Z tohoto důvodu je výše vymezené postavení majetku ČNB ve vztahu ke kontrolní působnosti NKÚ spíše teoretické, neboť nemá vliv na provedení jiné kontroly u ČNB ze strany NKÚ než podle ustanovení § 3 odst. 3 zákona. Ve prospěch závěru, že odst. třetí je speciální k odst. prvnímu a druhému, hovoří i jeho vývoj, jež jsem uvedl shora této podkapitoly. Pokud bychom totiž honorovaly opačný názor, tedy, že lze majetek ČNB kontrolovat podle ustanovení § 3 odst. 1 písm. a), museli bychom zároveň přistoupit na to, že tak šlo činit od samého vzniku NKÚ. Jak ovšem shora uvedeno, původní znění odst. třetího vylučovalo kontrolu ČNB. Vztah NKÚ k ČNB byl a je upraven specificky a nelze a taktéž nikdy nebylo možno pro tento vztah aplikovat ustanovení § 3 odst. 1 a 2 zákona. Pokud by došlo ke kontrole ČNB, bylo by nutné striktně vymezit cíl kontroly ve smyslu ustanovení § 3 odst. 3 zákona. Jinou kontrolní působnost NKÚ vůči ČNB nemá.*

## **1.6 Politické strany**

Jestliže jsem se v úvodu kapitoly NKÚ de lege lata zmínil o tom, že se budu zabývat též zásadnějšími novelami, tak tuto novelu, resp. určité období, kdy NKÚ mohl kontrolovat politické strany nelze přejít bez povšimnutí.

V současnosti končí ustanovení třetího paragrafu zákona o NKÚ odstavcem tři, byly však doby, kdy měl odstavců dokonce pět. Odstavec čtvrtý, o němž bude dále řeč, byl do zákona vložen zákonem č. 117/1994 Sb., jež noveloval též zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích. Uvedený odstavec byl účinný od 1. 7. 1994 do 20. 12. 1995 a zněl: hospodaření politické strany a politického hnutí s příspěvky ze státního rozpočtu ČR je pro účely tohoto zákona hospodaření se státním majetkem. NKÚ při tom postupuje podle zákona č. 424/1991 Sb. Tento odstavec byl Nálezem ústavního soudu č. 296/1995 Sb., zrušen. Jde vůbec o první nálezu ústavního soudu k zákonu o NKÚ, a další judikatura se tohoto nálezu v určitých věcech dovolává.

Neboť lze uvedený nálezn ústavního soudu nalézt ve Sbírce zákonů ČR, zmíním se zde o významu tohoto nálezu pokud možno stručně. Předně musím podotknout, že s tímto nálezn ústavního soudu souhlasím, jsem totiž přesvědčen, že politické strany jsou nedílnou součástí demokratického systému současné reprezentativní demokracie v ČR. K tomu si dovolím citát z předmětného nálezu ústavního soudu: „Tomu, aby vůbec vznikly demokratické státní orgány, musí předcházet volná soutěž autonomních, na státu nezávislých politických stran, neboť teprve ve výsledcích této soutěže se formují politické kontury a proporce státu. Politické strany se v této své základní funkci pohybují jaksi v předpolí státu a zásahy státních orgánů, jejichž složení je produktem tohoto procesu, do tohoto procesu samého, jsou proto nežádoucí, mohou-li průběh volné soutěže stran politicky ovlivnit např. i tím, že chování určitých stran označí za "nehospodárné" anebo "neúčelné". Státní orgán, nadaný autoritou státního rozhodnutí a vstupující svým autoritativním posudkem aktivně do sféry soutěže politických stran je principiálně potenciálním rizikem pro demokracii vůbec.“ Pominu-li protiústavnost z procesně ústavního hlediska, o které se odůvodnění tohoto nálezu ústavního soudu taktéž opírá, je pro mě protiústavnost ve smyslu materiálně ústavního hlediska nepřijatelná, neboť se domnívám, že by kontrolou popsanou v tehdejší odst. 4 zákona, mohlo docházet k určitému diskriminování či naopak upřednostňování určitých politických stran či hnutí.

*Závěrem k této podkapitole dodávám, že i kdyby vztah mezi NKÚ a určitou politickou stranou či politickým hnutím, byl v rámci kontroly naprosto korektní, vždy by zde existovalo u určité části společnosti, jež by s tím či oním politickým subjektem sympatizovala podezření, že se ze strany NKÚ jednalo o minimálně nekorektní jednání vůči určité kontrolované osobě. Bez zajímavosti by rovněž nebylo, jakým způsobem by měla politická strana či hnutí s finančními prostředky poskytnutými státem naložit, aby je použila účelně a hospodárně. Lze v této souvislosti uzavřít, že nálezn ústavního soudu, jímž došlo ke zrušení shora uvedeného ustanovení, svým způsobem ochránil NKÚ před tím, aby se z něj stal terč různých politických subjektů. Což by v konečném důsledku mohlo znamenat snížení vážnosti a dobrého jména NKÚ v očích veřejnosti.*

## 1.7 Organizace

Z ústavně právního vymezení v čl. 97 Ústavy, lze soudit, že organizace NKÚ má být založena na principu monokratickém, zákon ovšem zavedl kombinovanou soustavu několika právně rovnocenných orgánů. Dále se zabývám jen některými aspekty zákona, které jsou dle mého subjektivního názoru zajímavé nebo mohou činit určité výkladové potíže.

### **1.7.1      *Prezident a viceprezident NKÚ***

Jmenování prezidenta a viceprezidenta NKÚ je upraveno v ustanovení § 10 zákona o NKÚ. PSP ČR navrhuje prezidenta a viceprezidenta NKÚ, jež jsou z Ústavy ústavními činiteli, prezidentu republiky s tím, aby je jmenoval do funkce. PSP ČR tak činí usnesením podle čl. 39 odst. 1 a 2 Ústavy, tedy stačí přítomnost jedné třetiny poslanců s tím, že s návrhem souhlasí většina přítomných, návrh je schválen tzv. prostou většinou. Senát Parlamentu ČR (dále jen „Senát“) zde žádnou pravomoc nemá. Návrh na jmenování je poté zaslán prezidentu republiky. Na tomto místě nelze jinak, než blížeji vymezit jmenování a odvolání prezidenta a viceprezidenta NKÚ.

Předně je třeba objasnit, zda je prezident republiky povinen jmenovat prezidenta a viceprezidenta NKÚ a v jaké lhůtě. Ústava nikde nestanoví lhůtu pro jmenování prezidenta a viceprezidenta NKÚ. Dalo by se per analogiam constitutione uvažovat o lhůtě třicetidenní, vzhledem k volbě prezidenta republiky čl. 56 Ústavy, popř. lhůtě šedesátidenní, jako v případě rozpuštění PSP ČR čl. 17 odst. 2 Ústavy. S plným vědomím toho, že *analogii nelze užít ve veřejném právu, pokud jde o pravomoc a působnost orgánů veřejné moci, skutkové podstaty trestných činů a druhy trestů*<sup>38</sup>, jsem výše uvedené lhůty uvedl v teoretické rovině pro přiblížení, jak asi nejdéle by mohl prezident republiky návrh předložený mu PSP ČR zvažovat. ***Jsem toho názoru, že pokud nejsou ústavní či zákonné překážky a návrh je po právní stránce v pořádku, měl by prezident republiky uvedené funkcionáře jmenovat podle čl. 62 písm. j) Ústavy.***

Neméně zajímavá otázka, která navazuje na předchozí, zní: Může prezident republiky odmítnout návrh na jmenování prezidenta či viceprezidenta NKÚ, řádně usnesený PSP ČR? Zde se domnívám, že pokud by kandidát na funkci neměl např. požadovaný věk nebo vzdělání, může prezident republiky jednat tak, že jmenování neprovede a vrátí jej s odůvodněním PSP ČR. Prezident republiky se ústavním slibem, čl. 59 odst. 2 Ústavy,

---

<sup>38</sup> Gerloch A.: Teorie práva, str. 137.



zavazuje mimo jiné zachovávat Ústavu a zákony ČR. Tím, že by jmenoval do funkce někoho, kdo nesplňuje zákonné předpoklady, by porušoval zákon. *Ke jmenování ho tedy nemůže donutit ani platné usnesení PSP ČR, odporuje-li zákonu<sup>39</sup>. Pokud by šlo o morální vlastnosti či zkušenosti kandidáta na funkci, ve smyslu ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) zákona, a prezident republiky by v této věci zaujal odlišné stanovisko, než platným usnesením vyjádřila PSP ČR, tak se domnívám, že by prezident republiky kandidáta do funkce jmenovat měl. Záměrně nepíši, že musel, neboť mu to žádný právní předpis neukládá, avšak domnívám se, že by se zde měla ctít reprezentativní forma demokracie.* Pro lepší představu uvedu v rovině teoretické opět analogii, prezidentovo suspensivní veto ve vztahu k obyčejným zákonům může PSP ČR přehlasovat souhlasem nadpoloviční většiny všech poslanců. Domnívám se proto, že by prezident republiky mohl při zvažování morálních kvalit kandidáta též přihlédnout k počtu poslanců, jež se vyslovili pro návrh. Musím ovšem na tomto místě v obecné rovině připustit, že mnohdy nad kvalitami kandidátů převáží politický názor jednotlivých stran, a nad nejlepším vědomím a svědomím poslance, ve smyslu čl. 23 odst. 3 Ústavy, převáží politická direktiva. *Prezident republiky by poté, co by z uvedených důvodů odmítl jmenovat kandidáta, vyvolal velmi zajímavý ústavní spor, který není dle současného právního řádu ČR možno uspokojivě vyřešit. Lze však jednoznačně dovodit, že prezidenta nelze donutit k tomu, aby kohokoli proti své vůli jmenoval a dále, bez jmenování prezidentem se kandidát nemůže ujmout funkce. Jedinou možností by poté bylo změnit a upřesnit v určitých ustanoveních Ústavu, na to ovšem politickým subjektům chybí vůle.*

Bez zajímavosti v tomto smyslu rovněž není, jak je po právní stránce upraveno odvolání prezidenta a viceprezidenta NKÚ. Ustanovení § 10 odst. 9 zákona uvádí, kdy může PSP ČR podat návrh prezidentu republiky na jejich odvolání. Návrh se schvaluje formou usnesení, jak výše uvedeno u jmenování, a postupuje se prezidentu republiky. Prezident republiky už ovšem nepostupuje podle čl. 62 písm. j) Ústavy, neboť z tohoto ustanovení nevyplývá, že by měl na jeho základě rovněž odvolávat. Postup, podle kterého by se v tomto případě postupovalo, lze nalézt v čl. 63 odst. 2 Ústavy, kde stojí: „prezidentovi republiky přísluší vykonávat i pravomoci, které nejsou výslovně v ústavním zákoně uvedeny, stanoví-li tak zákon“. V našem případě tomu tak je, tudíž pravomoc rozhodnout o návrhu na odvolání vyplývá prezidentu republiky z citovaného ustanovení Ústavy. V odstavci třetím citovaného článku Ústavy ovšem stojí: „rozhodnutí prezidenta republiky vydané podle odstavců 1 a 2

---

<sup>39</sup> Stanovisko ÚSP AV ČR k ústavněprávním otázkám spojeným s ústavní pravomocí prezidenta republiky jmenovat prezidenta a viceprezidenta NKÚ, str. 531.

vyžaduje ke své platnosti spolupodpis předsedy vlády nebo jím pověřeného člena vlády“. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že pro odvolání prezidenta a viceprezidenta NKÚ je nutný nejen souhlas prezidenta republiky, ale i předsedy vlády či jím pověřeného člena vlády. Bez souhlasu kohokoliv z nich nenabude odvolání platnosti, a prezident či viceprezident tak nebude odvolán. Pokud tedy např. premiér nekontrasignuje již prezidentem republiky kontrasignované rozhodnutí o odvolání, funkce, o kterou v tomto odvolání jde, zůstává zachována. Prezidenta republiky či premiéra taktéž nelze, jak výše uvedeno u jmenování, do kontrasignace nutit. Lze tedy uzavřít, že při jmenování je určitou pojistkou prezident republiky a při odvolávání ještě předseda vlády.

Vztah prezidenta NKÚ k vládě a Parlamentu ČR je upraven velmi slabě. Prezident se nemůže účastnit jednání vlády, což určitým způsobem odosobňuje výstupy z kontrol vůči členům vlády. Podíváme-li se do historie, tak v zákonech, jež symbolizovaly demokratický výkon kontroly tato možnost byla, lze srovnat již v úvodu disertační práce rozebrané zákony z let 1919, 1969 a 1992, který byl přímým předchůdcem současného zákona. Nezbyvá než se podívat, že dříve tato možnost upřena prezidentu NKÚ nebyla a dnes jako by nebylo vhodné, aby vládu s kontrolními závěry rozptyloval. Jsem toho názoru, že by bylo vhodné umožnit prezidentu takto významné instituce, aby po předchozí domluvě mohl přijít na zasedání vlády a seznámit její členy se závažnými kontrolními zjištěními nebo i s jinými skutečnostmi, jež pro svou závažnost nesou odkladu. Samozřejmě by bylo nutno novelizovat zákon. Pro srovnání uvádím příslušné ustanovení slovenského zákona o NKÚ, kde v ust. § 14 stojí: „předseda má právo zúčastnit se na jednáních Národní rady Slovenské republiky, jejich orgánů a na jednáních vlády“. Schůzi PSP ČR, Senátu a jejich orgánů se může prezident NKÚ zúčastnit jen, pokud jsou projednávány návrhy a stanoviska, které NKÚ předložil. Pokud požádá o slovo, bude mu uděleno. Vyžádá-li si však PSP ČR, Senát nebo jejich orgány přítomnost prezidenta NKÚ na jednání je povinen se zúčastnit.

Vzhledem ke změnám, které v posledních měsících a letech pronásledovali NKÚ, si zde dovoluji citovat část nepublikovaného stanoviska Doc JUDr. Vladimíra Mikule, které ozřejmuje oprávnění PSP ČR kontrolovat NKÚ. Zařazení do této kapitoly je případné právě pro následky, které to mělo pro posledního prezidenta NKÚ:

*„Podle ustanovení čl. 97 odst. 1 Ústavy je NKÚ nezávislým orgánem vykonávajícím kontrolu hospodaření se státním majetkem a plnění státního rozpočtu.*

*NKÚ je však současně organizační složkou státu, pokud hospodaří s určitým majetkem státu, který potřebuje k plnění funkcí státu, respektive jiných úkolů v rámci své působnosti (§ 3 odst. 1, § 9 odst. 1 Zákona o majetku).*

*Kontrola dodržování povinností stanovených právními předpisy a vnitřními předpisy při hospodaření NKÚ s majetkem státu se vykonává podle zvláštní právních předpisů (§ 48 odst. 1 Zákona o majetku). Mezi tyto zvláštní právní předpisy zjevně patří zejména § 33 odst. 2 Zákona o NKÚ.*

*Podle § 33 odst. 2 Zákona o NKÚ „hospodaření NKÚ s majetkem státu, včetně prostředků SR kapitoly NKÚ, kontroluje PSP ČR nebo orgán, který si pro tento účel zřídila nebo který tímto úkolem pověřila“. Tímto ustanovením však není dotčeno, jakým způsobem PSP ČR (její orgán) při výkonu kontroly postupuje; neodkazuje se výslovně ani na Zákon o státní kontrole, který za státní kontrolu považuje také kontrolní činnost zaměřenou na hospodaření s hmotnými prostředky České republiky.*

*Pokud byl výkonem této kontroly pověřen Kontrolní výbor PSP ČR, je třeba vzít v úvahu, že ustanovení Jednacího řádu PSP ČR o výborech Sněmovny (§ 32 n.) upravují jen jednání výborů a nikoli také jejich „vnější“ činnost; pokud by výkonem kontroly byla pověřena komise Sněmovny, problém není řešen ani ustanovením § 47 Jednacího řádu, protože v § 47 odst. 2 se odkazuje na přiměřené užití ustanovení o činnosti a jednání výborů. O vyšetřovací komisi ve smyslu ust. Čl. 30 Ústavy v daném případě nejde.*

*Způsob kontroly a postup při jejím výkonu není ostatně upraven ani v případech, kdy má PSP ČR (její orgán) vykonávat kontrolu výkonu působnosti státních orgánů nebo sborů. Například kontrolu použití odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu a použití sledování osob a věcí, rušení provozu elektronických komunikací a kontrolu činnosti Inspekce policie vykonává PSP ČR, která k tomu účelu zřizuje kontrolní orgán (§ 98 odst. 1 zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky). V § 98 odst. 2 uvedeného zákona se pak pouze uvádí, že kontrolu podle odst. 1 provádí kontrolní orgán v příslušných útvech policie po předchozím vyrozumění ministra vnitra, že ministr předkládá kontrolnímu orgánu zprávy (informace) o použití prostředků podle odst. 1, tím však není dotčeno právo kontrolního orgánu požadovat informace a účast na jednání kontrolního orgánu od jiných osob. (Pozn. srov. též například ust. § 145 odst. 1 zákona č. 412/2005 Sb., podle něhož kontrolu činnosti Národního bezpečnostního úřadu vykonává PSP ČR, která k tomu účelu zřizuje zvláštní kontrolní orgán (stálou komisi). Ustanovení pouze odkazuje (pokud jde o jednání kontrolního orgánu) na Jednací řád PSP ČR, žádné podrobnosti o způsobu kontroly však neuvádí.)*

*PSP ČR vykonává vedle funkce zákonodárné také funkce nebo činnosti, které lze označit jako „správní“; taková „správní“ činnost může vyústit v zásah orgánu veřejné moci ve smyslu ust. čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy. Ústavní soud například na základě ústavní stížnosti zrušil usnesení PSP ČR, jímž byl stěžovatel odvolán z funkce člena Správní rady Ústřední pojišťovny Všeobecné zdravotní pojišťovny (nález č. 108/1999, sv. 15 Sbírky nálezů a usnesení ÚS). Zanedbání Kanceláře někdejšího Federálního shromáždění, jeho předsednictva a ústavních činitelů podepisujících zákon, které vedlo k tomu, že část schváleného zákona nebyla do vyhlášeného textu pojata, posoudil Ústavní soud jako nesprávný úřední postup ve smyslu čl. 36 odst. 3 Listiny (nález č. 128/1999, sv. 15 Sb. nálezů a usnesení ÚS).*

*Nejvyšší správní soud (R 1385/2007 Sb. nálezů a usnesení ÚS) usoudil, že v určitém případě žádosti politické strany o znovuoobnovení její činnosti je negativní rozhodnutí PSP ČR rozhodnutím správního orgánu, které je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Pokud by se PSP ČR předloženou dokumentací vůbec zabývala a nijak by nerozhodla, mohla by politická strana využít žaloby ve správním soudnictví proti nečinnosti správního orgánu.*

*Kontrolní činnost PSP ČR (jejího orgánu) mířící na hospodaření NKÚ jakožto organizační složky státu s majetkem státu (zejména § 14 Zákona o majetku) nepochybně není výkonem moci zákonodárné, nýbrž činností správní. PSP ČR (její orgán) proto patrně vystupuje jakožto správní orgán, resp. orgán státní správy (§ 2 písm. d) Zákona o státní kontrole), a tedy jakožto „kontrolní orgán“ ve smyslu uvedeného zákona. Nejde přitom o kontrolu vykonávanou „v rámci vztahu nadřízenosti a podřízenosti“ (§ 3 odst. 2 zákona ČNR č. 552/1991 Sb.), protože PSP ČR není NKÚ nadřízena ve smyslu organizačním ani procesním. PSP ČR (její orgán) tedy zřejmě vykonává státní kontrolu ve smyslu Zákona o státní kontrole.*

*Pokud ve smyslu tohoto výkladu v daném případě jednal prezident NKÚ jakožto vedoucí organizační složky státu (kontrolované osoby - § 8 Zákona o státní kontrole), měl povinnost vytvořit kontrolním pracovníkům (například členům kontrolního orgánu PSP ČR) základní podmínky k provedení kontroly (§ 14 Zákona o státní kontrole). Jestliže způsobil, že NKÚ jakožto kontrolovaná osoba tyto povinnosti neplnil, může mu kontrolní orgán uložit pořádkovou pokutu podle § 19 Zákona o státní kontrole (rozhoduje se podle správního řádu - § 26 Zákona o státní kontrole).*

*Toto stanovisko se snaží za pomoci výkladu napravit nedostatky ustanovení § 33 odst. 2 zákona o NKÚ, které samo o sobě postup při výkonu kontroly neupravuje. Tomuto výkladu nepřekáží, že zákon o NKÚ výslovně na Zákon o státní kontrole neodkazuje (srov. R 852/2006 Sb. NSS).“.*

***Z uvedeného stanoviska vyplývá pro NKÚ povinnost podrobit se kontrole ze strany PSP ČR. Nemůžu zde nepřipomenout, že prezident NKÚ, Ing. František Dohnal, byl právě pro odmítnutí kontroly ze strany PSP ČR odsouzen pro úmyslný trestný čin, což mimo jiné vedlo k jeho okamžitému skončení ve funkci. Právě citované stanovisko, které velmi pregnantně vysvětluje podstatu součinnosti dvou právních předpisů, bylo jedním z argumentů v soudním řízení.***

### **1.7.2 Členové NKÚ**

Členy NKÚ volí PSP ČR na návrh prezidenta NKÚ. Konečné slovo zde tedy nemá prezident republiky, slib skládají členové do rukou předsedy PSP ČR. Zatímco prezident a viceprezident NKÚ jsou z Ústavy ústavní činitelé, členové NKÚ jimi nejsou, neboť jejich postavení není ústavně zakotveno a tudíž nemohou být ústavními činiteli. Jejich postavení je ovšem svým způsobem stabilnější než postavení jediných dvou ústavních činitelů na NKÚ, tedy prezidenta a viceprezidenta. Jde o to, že členové, jichž je celkem 15, jsou voleni PSP ČR na dobu neurčitou, kdežto prezident a viceprezident na dobu 9 let. Postavení a nezávislost členů je do jisté míry srovnatelná s postavením a nezávislostí soudce. Jejich funkční období končí dosažením věku 65 let. Jsou však chráněni, na rozdíl od uvedených ústavních činitelů, pouhým zákonem. Z tohoto důvodu se již objevilo několik návrhů z jejich strany na novelu Ústavy s tím, aby jejich postavení bylo zakotveno podobně, jako je tomu u prezidenta a viceprezidenta NKÚ, avšak bez časového omezení trvání funkce. Návrhy tohoto druhu se opírají o část 6. Lidské deklarace. Zde je nutné se zmínit o tom, zda takováto ochrana je nutná z hlediska požadované nezávislosti členů NKÚ. Myslím si, že i zde by bylo třeba zákon novelizovat, avšak nikoli ve směru, který vytýčili sami členové NKÚ.

Člen NKÚ, v souladu s ustanovením § 11 zákona, vykonává kontrolu, řídí kontrolní činnost a vypracovává kontrolní závěry podle plánu kontrolní činnosti, účastní se činnosti senátů

NKÚ a Kolegia NKÚ. Vypracovává kontrolní závěr, rozhoduje o námitce podjatosti, pokud ji vynesla kontrolovaná osoba proti kontrolorovi. Člen NKÚ také rozhoduje, ve smyslu ustanovení § 27 odst. 3 písm. a) zákona, o odvolání proti rozhodnutí vedoucího skupiny kontrolujících o námitkách v kontrolním protokolu. *Zde se přímo vybízí navrhnout novelu § 7 odst. 1 zákona o NKÚ, tak aby mezi orgány NKÚ byli zařazeni i jednotliví členové NKÚ, neboť prezident, Kolegium či senát NKÚ nemůže jejich rozhodnutí měnit nebo rušit.*

Členové NKÚ, jak jsem již uvedl, jsou voleni na návrh prezidenta NKÚ plénem PSP ČR bez časového omezení, jejich funkce může trvat od 30 do 65 let. Podíváme-li se blíže na možné ukončení jejich funkce. Tak mimo, již zmíněné věkové hranice je to doručením rezignace PSP ČR, právní mocí rozsudku, jímž je zbaven nebo omezen způsobilosti k právním úkonům, či jímž byl odsouzen pro úmyslný trestný čin. Mimo to ještě odvoláním PSP ČR na základě pravomocného rozhodnutí Kárné komory NKÚ, ve které bylo navrženo odvolání z funkce. Jinými slovy, uvážíme-li, že kárné provinění zaniká, uplynul-li od jeho spáchání jeden rok, je člen NKÚ prakticky neodvolatelný a jeho funkce je jedna z nejstálejších, jakou lze v ČR nalézt. *Nejsem si zdaleka jist, že je právě toto řešení pro správný a účinný výkon kontroly správné. Tím se nechci dotknout kteréhokoli současného či minulého člena NKÚ, jsem však toho názoru, že by pro nezávislost člena NKÚ plně dostačovala volba na dobu sedmi let. Jsem si jist, že by si členové, kteří by neměli svou funkci tak jistou jako nyní, více hleděli samotného chodu NKÚ a výkonu kontroly, jistě by také měli větší zájem o rozšíření svých obzorů v nových oblastech výkonu kontroly. Jinými slovy řečeno, s větší péčí by přistupovali jak k samotné kontrole tak potom k vyhotovení kontrolního závěru. V současnosti tyto členy nikdo a nic neohrožuje a prakticky je nelze postihnout za jejich slabou přípravu či odvedenou práci pokud nedosahuje žádaných kvalit. Jsem si plně vědom toho, že jejich činnost musí být nezávislá, avšak zároveň si nemyslím, že lze kvalitního člověka poznat na první pohled. Prezident NKÚ má vůči budoucím členům jedinou pravomoc, a to navrhnout je PSP ČR. Okamžikem jejich zvolení vůči nim žádné pravomoci nemá a nemůže tak jakýmkoli způsobem ovlivňovat kvalitu Kolegia NKÚ. Domnívám se, že by stálo za úvahu změnit zákon ve smyslu zkrácení funkčního období členů NKÚ na sedm let s možností opakovaného zvolení, a to na návrh prezidenta NKÚ. V něm by prezident NKÚ doporučil či nedoporučil opětovné zvolení člena NKÚ s tím, že by v návrhu uvedl důvody, které ho k tomuto rozhodnutí vedly. Poslanci by k návrhu mohli, avšak nemuseli přihlídnout, mělo by se stát nepsaným zvykem, už pro určitou autoritu prezidenta NKÚ, že na jeho doporučení by poslanci navrženého člena zvolili na další funkční období, tedy na dobu sedmi let.*

*Nemyslím si, že by zde byla ohrožena jejich nezávislost. Nabízí se zde srovnání postavení soudců ÚS, jejichž nezávislost nikdo nezpochybňuje, i když jsou jmenováni prezidentem republiky na návrh Senátu, a to na dobu 10 let. Na druhou stranu bude třeba zvážit případné prodloužení hranice 65 let pro odchod z funkce člena NKÚ. Jsem toho názoru, že věk sám o sobě nemůže být kritériem. Řada předních odborníků v různých oblastech lidské činnosti je právě v těchto letech na vrcholu své pracovní a vědecké kariéry. S tím souvisí i prodlužující se lidský život. Bude v této souvislosti též nutné reagovat na prodlužující se dobu odchodu do starobního důchodu, bylo by jistě krajně neetické propustit člena několik let před tím, než by mohl odejít do starobního důchodu.*

Zákon v platném znění má další místo, na něž je třeba upozornit pro případ novely. Zákon upravuje, že uvolní-li se místo člena NKÚ, předloží prezident NKÚ návrh na nového člena NKÚ do čtyřiceti dnů ode dne uvolnění místa PSP ČR. Pokud ovšem PSP ČR navrženého kandidáta, který byl navržen v zákonné lhůtě nezvolí, tak další postup pro eventuální další návrh není nikde upraven.

## **1.8 Využívání výsledků kontrolní činnosti**

Zákon ve svém ustanovení § 30 odst. 1 stanoví: všechny schválené kontrolní závěry zveřejňuje prezident NKÚ ve Věstníku NKÚ, zasílá je neprodleně PSP ČR, Senátu, vládě a na požádání ministerstvům, a neprodleně též ČNB, je-li kontrolovanou osobou. Bohužel není nikde stanoveno, jak mají tyto orgány s výsledky kontrolní činnosti nakládat, ani kdo se má výsledky kontrolní činnosti zabývat. V praxi se ustálilo projednávání kontrolních závěrů ve vládě a přijímání usnesení obsahující určitá opatření k nápravě. Dále obdobně bez zákonné úpravy se kontrolními závěry zabývá podvýbor pro kontrolu rozpočtového výboru PSP ČR. Domnívám se, že by měl být postup pro nakládání s výsledky kontrolní činnosti NKÚ upraven zákonnou formou, a to jak ve vztahu k orgánům exekutivním, tak i k orgánům zákonodárným. Jsem toho názoru, že by tím bylo dosaženo přijetí účinnějších opatření k nápravě, ale i toho, že by NKÚ měl potřebnou zpětnou vazbu o významu a kvalitě své práce. Limská deklarace řeší uvedenou problematiku spíše rámcově, lze srovnat v člancích 8, 9, 15 a 16, jde o to, že Limská deklarace stanoví určitý minimální rámec, v rámci kterého mohou NKI fungovat. Nevylučuje však, spíše naopak, efektivnější využívání výsledků kontrolní činnosti.

Dalším, neméně zajímavým problémem, je procesní stránka celé věci. Jak jsem shora uvedl, všechny schválené kontrolní závěry zveřejňuje prezident NKÚ ve Věstníku NKÚ, zasílá je neprodleně PSP ČR, Senátu, vládě atd. Jde o to, že než se schválené kontrolní závěry zveřejní ve Věstníku NKÚ, jsou zaslány na výše uvedené orgány státu. Řekl bych, že toto jednání koresponduje se zákonem, v němž je čárka za výrazem „ve Věstníku NKÚ“ a poté následuje „zasílá je neprodleně“, z čehož lze gramatickým výkladem, dle mého názoru dovodit, že se kontrolní závěry zasílají na uvedené orgány okamžitě poté, co byly schváleny tedy ještě před tím, než vyjdou ve Věstníku NKÚ. Problém je ovšem v tom, že Věstník NKÚ v souladu s ustanovením § 45 odst. 1 zákona o NKÚ, vychází čtyřikrát ročně. Je častým jevem, že kontrolní závěry, které jsou rozeslány příslušným orgánům okamžitě po schválení, jsou určitým způsobem zveřejněny, resp. informace v nich obsažené prosáknou ke sdělovacím prostředkům dříve, než kontrolní závěr oficiálně vyjde ve Věstníku NKÚ. Nelze tomu nijak zabránit, neboť novináři mají své informátory v příslušných orgánech, a pokud jde o mediálně atraktivní kontrolní závěry je jeho obsah znám široké veřejnosti dříve než se objeví ve Věstníku NKÚ. *Lze navrhnout dvě formy řešení, předně lze novelou zákona upravit zasílání kontrolních závěrů na příslušné orgány až po jejich zveřejnění ve Věstníku, tomuto řešení ovšem nakloněn nejsem, neboť by to bylo kontraproduktivní s tím, co jsem uvedl výše, tedy že vláda popř. PSP ČR by měla být seznamována s kontrolním závěrem ihned a v důležitých věcech osobně prezidentem NKÚ. Druhé řešení je přijatelnější, neboť vychází z toho, že by Věstník NKÚ vycházel častěji. Při dnešní možné aplikaci výpočetní techniky není žádný problém zveřejnit na internetových stránkách NKÚ schválený kontrolní závěr v řádu několika hodin od jeho schválení. Jde hlavně o propagaci mediálně očekávaného kontrolního závěru v rámci tiskové konference, jež se může v tomto případě konat druhý den po schválení kontrolního závěru, neboť v té době již bude veřejně přístupný na webové stránce NKÚ. Tím se NKÚ může zviditelnit v očích veřejnosti a jednoznačně by tím vzrostla jeho prestiž mezi veřejností a to nejen laickou. Uvedený problém rozebírám také proto, že dnešní seznamování s výsledky práce NKÚ má pramalý efekt a o tiskové konference pořádané na NKÚ při vyjití nového Věstníku je z novinářské obce malý zájem.*

NKÚ měl povinnost vyplývající pro něj z ustanovení § 34 odst. 18 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění, oznámit správcům daně skutečnosti uvedené v kontrolních protokolech, pokud mají vztah k daňovým povinnostem kontrolovaných osob. Ve smyslu ustanovení § 59 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění, „Nejvyšší



kontrolní úřad a další kontrolní orgány (podle Zákona o státní kontrole a Zákona o finanční kontrole) předávají i bez vyžádání příslušným správcům daně údaje uvedené v kontrolních protokolech, které mají vztah ke správě daní. Kontrolní orgány zjištěné údaje poskytnou správci daně do 30 dnů od provedení kontrolního zjištění“.

NKÚ též předává orgánům činným v trestním řízení ty kontrolní protokoly, u nichž je podezření, že byl spáchán trestný čin. Uvedené vyplývá z ust. § 30 odst. 3 zákona: pokud ke zpracování kontrolních závěrů byly použity kontrolní protokoly, které byly předány orgánům činným v trestním řízení, je jejich zveřejnění možné až po souhlasu příslušného orgánu. V odst. 4 citovaného ustanovení stojí, že způsob nakládání s takovými kontrolními závěry určí Kolegium NKÚ.

## **1.9 Finanční kontrola**

O finanční kontrole se zmiňuji v této kapitole hned z několika důvodů, předně je důležité uvést, že MFČR provádí kontrolu ve smyslu Zákona o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů. Podle ust. § 7 odst. 2 Zákona o finanční kontrole, může MFČR a územní finanční orgány vykonávat veřejnosprávní kontrolu mimo jiné u organizačních složek státu, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Zákon o NKÚ ve svém ust. § 33 odst. 2 stanoví: „hospodaření NKÚ s majetkem státu včetně prostředků státního rozpočtu kapitoly NKÚ kontroluje PSP ČR nebo orgán, který si pro tento účel zřídila nebo který tímto úkolem pověřila“. Neboť uvedené ustanovení nelze vykládat natolik extenzivně, že by MFČR bylo zřízeno PSP ČR ke kontrole NKÚ, lze jednoznačně říci, že tak MFČR činit nemůže. Zákodárce zde měl zřejmě na mysli buď orgán PSP ČR, nebo v případě pověření zřejmě soukromou auditorskou společnost.

K zamyšlení rozhodně stojí za to zmínit ust. § 23 odst. 3 Zákona o finanční kontrole, kde stojí: „orgány veřejné správy spolupracují při zajišťování přiměřeného a účinného systému finanční kontroly s Nejvyšším kontrolním úřadem, kterému na vyžádání poskytují informace podle odstavce 2 pro zpracování plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu“, v odst. 2 mimo jiné stojí: „V rámci spolupráce se orgány veřejné správy na základě vyžádání vzájemně informují o programech a záměrech svých finančních kontrol, o jejich výkonu a výsledcích“. Po schválení Zákona o finanční kontrole se na uvedená ustanovení někteří

spoléhali v tom smyslu, že na základě nich může NKÚ přebírat výsledky kontrol a zapracovávat je do kontrolních protokolů jako svá zjištění. Nemyslím si, že by tomu tak mělo být, neboť uvedené ustanovení se má vztahovat jen k plánu kontrolní činnosti, z důvodu, aby kontroly neprobíhaly opakovaně u jednoho kontrolovaného subjektu.

IA byl na NKÚ zaveden po přijetí Zákona o finanční kontrole. K jeho provedení byla na NKÚ vydána směrnice prezidenta NKÚ o zajištění interního auditu v NKÚ. Řídící kontrola byla rovněž provedena směrnicí, jako vnitřním předpisem. *Vnitřní předpis není pramenem práva, jejich vydávání je oprávněním řídit činnost podřízených a jejich plnění je zachováváním právní povinnosti řídit se pokyny nadřízených*<sup>40</sup>.

### 1.10 Soudní ochrana

Všechny výše zmíněné judikáty se po procesní stránce řídily OSŘ před novelou jeho části páté z roku 2002. Od 1. ledna 2003 je v účinnosti zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ten mimo jiné upravuje postup soudů, účastníků řízení a dalších osob ve správním soudnictví. Pokud by nastala dnes podobná situace, jež jsem popsal výše o věcné a osobní působnosti NKÚ, tedy kontrolovaná osoba, která by byla fyzickou či právnickou osobou, by se domnívala, že vůči ní NKÚ postupuje nezákonně a znemožnila by mu provádět kontrolu. Byla by jí, resp. fyzické osobě ve smyslu ustanovení § 28 zákona, pokud by si stál NKÚ na svém, udělena pokuta až do výše 50.000,- Kč. Na řízení o uložení pokuty, dle ust. § 31 zákona, platí správní řád v platném znění, jde tedy o řízení dvoustupňové a konečné slovo, jestliže se kontrolovaná osoba odvolá, má prezident úřadu, jež rozhoduje o rozkladu. Potvrdí-li uloženou pokutu, zbývá kontrolované osobě jediná obrana, a sice soudní cestou prostřednictvím SŘS. Zde by se jednalo ve smyslu § 65 a násl. SŘS v platném znění, o řízení proti rozhodnutí správního orgánu. Záměrně jsem shora psal jen o fyzických a právnických osobách, neboť dle ustanovení § 2 SŘS, „ve správním soudnictví poskytují soudy ochranu veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob způsobem stanoveným tímto zákonem a za podmínek stanovených tímto nebo zvláštním zákonem a rozhodují v dalších věcech, v nichž tak stanoví tento zákon“. Je tedy pojmově vyloučeno, aby tak učinila organizační složka státu. Připustíme-li v teoretické rovině, že vedoucí organizační složky státu neumožní v této složce provést kontrolu NKÚ, neboť se domnívá, že na ni NKÚ nemá právo, mohl by se proti

---

<sup>40</sup> Boguszak J., Čapek J., Gerloch A.: Teorie práva, str. 74.

uložené pokutě bránit jako fyzická osoba podobně jako tomu bylo v judikovaných případech. Tam žalovaly fyzické osoby, které měly právo jednat za právnickou osobu, u níž měla být provedena kontrola, a kterým též byla ze strany NKÚ udělena pokuta. NKÚ může uložit pořádkovou pokutu jen fyzické osobě, ve smyslu ust. § 28 zákona. Určitý výkladový problém by zde zřejmě činil pojem: „veřejné subjektivní právo“ resp. měl by takový úředník možnost bránit se správní žalobou ve správním soudnictví proti uložení pořádkové pokuty ve smyslu § 28 zákona. Jsem toho názoru, že ano, neboť ÚS učinil závěr, že pořádkové pokuty ukládané ve správním řízení a při kontrolní činnosti jsou svou povahou obecně způsobilé zasáhnout do základních práv a svobod právního subjektu s ohledem na jejich výši a možnost opakovaného ukládání. To se nesporně vztahuje i na pokuty podle § 28 zákona, neboť je lze uložit až do výše 50.000,-Kč, a to opakovaně. Nadto jsou ukládány na základě volného uvážení správního orgánu, jež si sám činí právní závěr o tom, že se fyzická osoba dopustila jednání, za něž lze uložit pokutu. Výše uvedené týkající se organizačních složek státu je v praxi těžko představitelné, NKÚ zde vždy prováděl kontrolu *secundum et intra legem*. Lze dále dovodit, že případný problém by se jistě řešil, už pro jistou kulturu veřejné správy, po linii premiér, resortní ministr, vedoucí organizační složky státu.

Další problém, jež by mohl vést až k soudní ochraně je tento: kontrola proběhne bez závad, kontrolovaná osoba je srozuměna s kontrolním protokolem, k němuž nemá námitek, po schválení a zveřejnění kontrolního závěru ve Věstníku NKÚ však kontrolovaná osoba dojde k závěru, že obsah tohoto kontrolního závěru se neshoduje s protokolem, který jí byl předložen, anebo po zveřejnění zjistí nepřesné údaje o své osobě v již zveřejněném kontrolním závěru. V tomto případě, pokud by nedošlo za strany NKÚ k nápravě, by mohla být přípustná žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Jde o to, že zveřejněným nesprávným údajem by docházelo, ve smyslu § 82 SŘS, k nezákonnému zásahu správního orgánu, jež není rozhodnutím a jeho důsledky, tedy důsledky, které vyplývají ze zveřejnění, trvají. Aktivně legitimována by zde byla jak osoba fyzická tak i právnická ve smyslu § 2 SŘS, tedy nikoliv jen fyzická osoba jako viz výše při udělení pokuty. V tomto ohledu vůči NKÚ neexistuje jediný rozsudek, tak že nelze s určitostí říci, zda by takovou žalobu vůbec správní soud akceptoval. Jde o to, zda by se žalobcem tvrzená nezákonnost zveřejněné informace dala vykládat tak, že žalobce byl přímo zkrácen na svých právech ve smyslu § 82 SŘS. Jsem toho názoru, že nikoliv, neboť by zde *musel být zkrácen ve svých*

veřejných subjektivních právech<sup>41</sup>. *Daleko lépe by se pro tento případ, jež může vzniknout i tím, že NKÚ zveřejní ve Věstníku právnickou či fyzickou osobu, kterou neměl ve schváleném plánu kontrolní činnosti, hodila soukromoprávní žaloba na ochranu dobrého jména. Jde o to, že takovýmto zveřejněním může dojít k poškození dobrého jména firmy a s tím spojené negativní finanční dopady na takovýto subjekt. Soukromoprávní žalobou by poté mohla být přiznána i finanční náhrada. Žalována by byla ČR NKÚ, neboť jde o organizační složku státu jak výše rozebráno v podkapitole o změně právního postavení NKÚ.*

Další situace, v níž by bylo možno se bránit soudní cestou proti NKÚ je uvedena v ustanovení § 27 zákona a to v případě, že by ve smyslu odst. 4 nebylo vyhověno odvolání kontrolované osoby, i přes to, že odst. 6 uvádí: proti rozhodnutí příslušného orgánu nebo člena NKÚ je odvolání nepřipustné. Bylo by zřejmě možné zažalovat takové rozhodnutí u správního soudu podle ustanovení § 65 SŘS. Možnost soudní ochrany by se v tomto případě vztahovala pouze na právnické a fyzické osoby a soud by musel zvážit, zda se takové rozhodnutí o námitkách dá subsumovat pod ochranu veřejných subjektivních práv kontrolované osoby. Zejména by šlo o to, zda takové rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 SŘS, zakládá, mění, ruší nebo závazně určuje práva nebo povinnosti kontrolované osoby. Důsledkem tohoto rozhodnutí o námitkách je vypracování kontrolního závěru, jež je po schválení, ke kterému se ovšem již kontrolovaná osoba vyjádřit nemůže, zveřejněn ve Věstníku NKÚ. *Přikláním se zde ke stejnému závěru jako v předchozím odstavci, tedy pro soukromoprávní žalobu na ochranu dobrého jména kontrolované osoby, jež by následovala po zveřejnění údajů ve Věstníku NKÚ.*

### 1.11 Mezinárodní spolupráce

NKÚ spolupracuje již od svého vzniku v roce 1993 na základě zákonného zmocnění obsaženého v ustanovení § 16 zákona s několika mezinárodními organizacemi. Předně se jedná o mezinárodní organizaci nejvyšších kontrolních institucí INTOSAI. Jde o nezávislou a nepolitickou mezinárodní organizaci sdružující nejvyšší kontrolní instituce z celého světa s cílem podporovat výměnu jejich zkušeností v oblasti finanční kontroly veřejného sektoru. Založena byla v roce 1953 a v současné době ji tvoří více než 180 států. Sídlo INTOSAI

---

<sup>41</sup> Vopálka, V., Mikule, V., Šimůnková, V., Šolín, M.: Soudní řád správní Komentář. 1. vydání, str. 3 a násl.

a jejího generálního sekretariátu je trvale umístěno ve Vídni. Lidská deklarace je hlavním dokumentem INTOSAI o základních principech externí finanční kontroly, přijatý na IX. Kongresu pořádaném v hlavním městě Peru v roce 1977. Regionální sdružení působící v rámci INTOSAI :

EUROSAI – regionální organizace sdružující NKI Evropy.

CAROSAI – regionální organizace sdružující NKI Karibské oblasti.

AFROSAI – regionální organizace sdružující NKI Afriky

ARABOSAI – regionální organizace sdružující NKI arabských zemí

ASOSAI – regionální organizace sdružující NKI asijských zemí

OLACEFS – regionální organizace sdružující NKI Latinské Ameriky

SPASAI – regionální organizace sdružující NKI zemí Jižního Pacifiku.

Výbory a pracovní skupiny INTOSAI řeší problémy v jednotlivých směrech kontroly. Výborů je pět: jde o výbor pro kontrolní standardy, účetní standardy, vnitřní kontrolu, veřejný dluh a kontrolu výpočetní techniky. Pracovní skupiny jsou čtyři. Pracovní skupina pro kontrolu privatizace, kontrolu životního prostředí, pro program vyhodnocování vládních programů a pro kontrolu mezinárodních institucí. NKÚ je členem pracovní skupiny pro kontrolu životního prostředí a pracovní skupiny pro kontrolu privatizace. INTOSAI vypracovala kontrolní (auditní) standardy, které mají sloužit jako základní rámec při výkonu kontroly jednotlivých NKI.

EUROSAI je evropská organizace NKI, která byla ustanovena jako nejmladší regionální organizace INTOSAI, na I. Kongresu EUROSAI v listopadu 1990 v Madridu, kde organizace i její sekretariát trvale sídlí. Členy EUROSAI se mohou stát NKI evropských zemí, které jsou členy INTOSAI a Evropský účetní dvůr (dále jen EÚD). V současné době má EUROSAI 45 členů. NKÚ je členem již od svého vzniku v roce 1993. Působnost organizace a činnost EUROSAI se řídí jeho statutem, jež je založen na zásadách rovnosti všech NKI, svobodného rozhodování vstupu a výstupu z organizace a respektování zákonů, kterými se jednotlivé kontrolní instituce řídí.

EURORAI je mezinárodní nevládní organizací sdružující evropské regionální kontrolní instituce zabývající se finanční kontrolou veřejné správy na regionální či místní úrovni. Založena byla 1. října 1992 v Manchesteru ve Velké Británii. Sídlo EURORAI a jejího generálního sekretariátu se nachází ve Valencii ve Španělsku u regionálního účetního dvora.

NKÚ se pravidelně účastní v roli pozorovatele kongresů EURORAI, které se pořádají každé tři roky s cílem prodiskutovat relevantní témata společného zájmu. Tradice úzké spolupráce EURORAI a EUROSAI započala v červnu roku 2001 uspořádáním společné konference těchto evropských regionálních organizací. Konference se konala v Madeiře a prezident NKÚ byl moderátorem jedné její části.

Spolupráce s EÚD započala taktéž v roce 1993, kdy EÚD zorganizoval první schůzku prezidentů NKI zemí střední a východní Evropy v Berlíně. Další schůzky se odehrály v říjnu 1996 v Lucemburku a březnu 1998 ve Varšavě, kde byl dohodnut postup pro rozšíření spolupráce v oblasti odborného vzdělávání, harmonizační kontrolní metodiky a kontrolní činnosti. V prosinci 2003 uspořádal NKÚ ve spolupráci s EÚD první společnou schůzku prezidentů NKI členských států EU a přistupujících zemí, společně byly diskutovány zejména otázky budoucí spolupráce v rozšířené EU.

*Bilaterální spolupráce NKÚ se děje především s NKI Slovenské republiky, Spolkové republiky Německo a Ruské federace. Tato spolupráce je nejčilejší se Slovenskou republikou, kde spolupráce spočívala v těchto oblastech kontroly: daně a cla, legislativa vztahující se k činnosti NKÚ, obrana, vnitra a spravedlnost. Později se spolupráce rozšířila o tyto významné oblasti: informační technologie, kontrola prostředků PHARE, životní prostředí a v neposlední řadě spolupráce při implementaci kontrolních standardů INTOSAI a zpracování kontrolních manuálů.*

## **1.12 Srovnání vybraných nejvyšších kontrolních institucí EU**

V rámci EU dosud neexistuje jednotný model externí finanční kontroly, je tedy pouze záležitostí jednotlivých členských států, jak si tuto oblast upraví. Ve všech členských státech však existují NKI, jejichž prioritním úkolem je informovat veřejnost a parlamenty těchto států o tom, jak kontrolované osoby nakládají s veřejnými prostředky. Postavení, kompetence i organizační uspořádání jednotlivých NKI se liší v závislosti na politickém a právním systému daného státu, tak i na jeho národní tradici. Všechny NKI však současně splňují jisté základní předpoklady obsažené především v Lidské deklaraci. V členských státech EU je možno nalézt čtyři základní typy národních NKI. Ke každému typu uvedu dva členské státy, v nichž se tento model užívá.

1) Model „dvora“ disponujícího soudními pravomocemi. Takový dvůr nalezneme v Belgii. V současné podobě byl Účetní dvůr (dále jen Dvůr) zřízen ústavou z roku 1831. Dvůr se skládá z dvanácti členů, jež jsou plně nezávislí na vládě, což je zaručeno mimo jiné tím, že jsou voleni a odvoláváni dolní komorou belgického parlamentu, jejich volební období je šestileté. Dvůr provádí audit jménem belgického parlamentu. Do jeho pravomoci spadají všechny vládní orgány a instituce, jakož i aktivity regionálních orgánů a orgánů jednotlivých jazykových komunit a jim podřízené veřejnoprávní instituce a provinční orgány. Svá zjištění předává Dvůr parlamentu, regionálním a komunitárním zastupitelským sborům. Dvůr nemá přístup k dokumentům soukromoprávních subjektů, byť by nakládaly s veřejnoprávními prostředky, jeho kontrole též nepodléhají územní samosprávné celky. Dvůr provádí ex-ante a ex-post audity všech příjmů a výdajů státního rozpočtu a kromě toho má i soudní pravomoc, tj. každoročně posuzuje správnost účtů vedených o veřejných prostředcích, které mu povinně předkládají jednotliví státní úředníci odpovědní za danou část účetnictví. Dvůr poté těmto úředníkům udělí absolutorium, nebo jim může nařídít uhrazení zjištěných schodků.

Účetní dvůr Francie je jednou z nejprestižnějších a nejstarších institucí francouzské státní správy. V současné podobě byl vytvořen Napoleonem I. roku 1807 a nyní se řídí zákonem z roku 1967. V čele Dvora stojí Premiér Président jmenovaný prezidentem republiky do dovršení věku 68 let. Dvůr se dělí na sedm komor, v jejichž čele stojí prezidenti, které jmenuje Premiér Président. Podle francouzské ústavy je úkolem Dvora pomáhat parlamentu a vládě při kontrole a implementaci státního rozpočtu. Kontrole Dvora podléhají všechny vládní účty. Vykonává při tom dvě základní funkce: pro každý kalendářní rok uděluje absolutorium každému z úředníků MFČR odpovědnému za vedení příslušné části veřejných financí, a dále předkládá parlamentu výroční zprávu, z níž pak parlament vychází při udělení absolutoria celé vládě. Kromě těchto funkcí provádí Dvůr AV. Dvůr má přístup k dokumentům všech státních orgánů a institucí, nemá však přístup k materiálům soukromoprávních subjektů, i když tato disponují s veřejnými prostředky. Od roku 1983 Dvůr nevykonává audit regionálních a místních správ, tato kompetence je v pravomoci regionálních auditních dvorů, které mají nezávislé postavení a podobný rozsah pravomocí jako Dvůr. Dvůr též funguje jako odvolací orgán proti rozhodnutím regionálních dvorů. Mezi Dvorem a regionálními dvory dochází ke koordinaci jejich sufitní činnosti. Dvůr je povinen každoročně předkládat tři zprávy: parlamentu zprávu o plnění státního rozpočtu a veřejnosti výroční zprávu a zprávu o stavu systému sociálního zabezpečení.

2) Kolegiální NKI nalezneme v Německu. Existence účetních dvorů v Německu sahá až do roku 1714, ale Spolkový účetní dvůr v dnešní podobě vznikl roku 1949 a jeho postavení upravuje kromě Spolkové ústavy ještě organický zákon z roku 1985. BRH má poměrně složitou strukturu, jeho členové jsou stejně nezávislí jako soudci a mají obdobný právní status. Prezident a viceprezident jsou jmenováni na základě konsensu dosaženého mezi spolkovou vládou, Spolkovou radou a Spolkovým sněmem, jejich funkční období je dvanáctileté a funkci mohou zastávat do 65 let věku. Ostatní členové jsou jmenováni spolkovým prezidentem na návrh prezidenta BRH. Rozhodování o konkrétních auditních akcích jsou činěna kolegií složenými z příslušného ředitele sekce a vedoucího odboru. Do kompetence BRH náleží audit státního účtu a celého finančního hospodaření spolkové vlády, včetně zvláštních majetkových fondů. BRH kontroluje soukromoprávní podniky, v nichž má Spolek majetkovou účast, a obchodní a průmyslová družstva, jichž je spolková vláda členem. Taktéž kontroluje soukromoprávní subjekty, které dostávají dotace z federálního rozpočtu či jsou řízeny spolkovou vládou nebo osobou jí jmenovanou a rovněž ty, u nichž je to stanoveno v zakladatelské listině. Kontrole podléhají i federální fondy a koneční příjemci dotace z těchto fondů. BRH provádí jak atestační, tak výkonnostní audit veřejných účtů a prostředků, při výkonu sufitních kompetencí však oba typy auditu striktně neodlišuje. Zaměřuje se jak na to, zda veřejné výdaje splňují všechny náležitosti stanovené právními předpisy, tak zda byly veřejné prostředky použity hospodárně, efektivně a účelně. BRH může předkládat spolkovému parlamentu zvláštní zprávy, v nichž naznačí osobní odpovědnost konkrétního státního úředníka za závadné nakládání s veřejnými prostředky. Tato sdělení může BRH zasílat i vedení kontrolovaných orgánů a organizací. Nápravné prostředky jsou však plně v kompetenci vedení dotyčné instituce. Každoročně BRH předkládá spolkovému parlamentu výroční zprávu, která hraje důležitou roli při rozhodování parlamentu o tom, zda schválí státní závěrečný účet předložený vládou.

Všeobecná kontrolní komora Nizozemsko (dále jen „Komora“), byla vytvořena roku 1814 a dnes se řídí zákonem z roku 1976. Komora je řízena tříčlennou radou složenou ze tří členů komory včetně prezidenta, který je jmenován vládou na základě výběru učiněného dolní komorou parlamentu. Členové Komory jsou jmenováni doživotně, jejich funkce končí dovršením věku 70 let. Komora se dělí na šest auditních sekcí, které jsou rozděleny do odborů podle stejného klíče jako rezortní ministerstva. Kontrole Komory podléhají všechny aktivity vlády, všechny státní příjmy a výdaje. Kontrolovanými subjekty jsou i soukromoprávní



společnosti, v nichž má stát minimálně pětiprocentní majetkový podíl, fyzické či právnické osoby, které získaly státní dotace, půjčky či záruky, či instituce, plnící úkoly stanovené zákonem a financované zcela nebo částečně z prostředků vybíraných na základě zákona. Do kompetence Komory nespádají orgány provincií a místní samosprávné orgány, které jsou kontrolovány regionálními a místními kontrolními orgány. Kontrola Komory se nejprve zaměřuje na přezkum dokumentů na příslušných ministerstvech. Dále Komora provádí i výkonnostní audit. Komora musí každoročně do 31. března předložit parlamentu výroční zprávu o své činnosti a každé září zprávu o stavu státních účtů.

3) NKI vedené generálním auditorem. Úřad generálního auditora Dánsko. Státní audit funguje v Dánsku již od roku 1849, ale teprve roku 1975 byl přijat zákon, kterým byl zřízen Úřad generálního auditora (dále jen „Úřad“) jako samostatný orgán externí finanční kontroly. Až zákonem z roku 1991 získal Generální auditor potřebnou míru nezávislosti. Generální auditor je jmenován na základě nominace výboru pro veřejné účty dánského parlamentu, který předkládá návrh kandidáta předsedovi parlamentu, ten po konzultaci s místopředsedy parlamentu, postoupí nominaci stálému řídicímu výboru parlamentu. Generální auditor je vybírán z řad pracovníků Úřadu. Úřad je rozdělen na čtyři departmenty, které se dále dělí na 22 odborů, činnost Úřadu řídí výkonný výbor, skládající se z generálního auditora a vedoucích departmentů. Kontrole podléhá SR a účty státních orgánů, lze kontrolovat i osoby dostávající půjčky či dotace ze státních prostředků. Do kompetence generálního auditora spadají účty regionálních a obecních orgánů, jen pokud jde o finanční operace, které jsou propláceny ze státních zdrojů. Jinak jsou tyto orgány kontrolovány zvláštním úřadem pro audit místní správy Společně s atestačním auditem je prováděn i výkonnostní audit. Úřad předkládá každoročně parlamentu prostřednictvím výboru pro veřejné účty zprávu o stavu státních účtů a výroční zprávu o své činnosti.

Národní kontrolní úřad Spojeného království. Moderní orgány finanční kontroly zde začaly fungovat v polovině 19. století. Roku 1983 byl zákonem zřízen Národní kontrolní úřad, jehož úkolem je napomáhat generálnímu auditorovi při plnění jeho funkcí. Kontrolor a generální auditor je jmenován panovníkem na základě návrhu Dolní sněmovny, není však jmenován na pevné období a na základě usnesení Dolní sněmovny může být panovníkem odvolán. Úřad se člení na sedm odborů, z nichž šest je odpovědných za provádění auditní činnosti a jeden za administrativní záležitosti. Kontrolorská funkce kontrolora a generálního auditora zahrnuje finanční kontrolu tzv. konsolidovaného fondu, což je v podstatě účet vlády, z něhož plynou

veškeré vládní výdaje a kam přicházejí veškeré příjmy, a tzv. fondu národních půjček. Všechny požadavky na platby z konsolidovaného fondu a fondu národních půjček jsou autorizovány, tj. autorizují se všechny vládní půjčky. Jako auditor pak kontrolor a generální kontrolor plní dvě hlavní funkce: provádí každoroční certifikaci účtů řady orgánů veřejné správy a zkoumá, zda ministerstva a další veřejnoprávní instituce nakládají se svěřenými prostředky hospodárně, efektivně a účelně.

4) Skandinávský model NKI je modelem kontrolního úřadu působícího v rámci vládních orgánů. Státní kontrolní úřad Finska jako orgán externí finanční kontroly vznikl roku 1919, v dnešní podobě existuje od roku 1947. V čele úřadu stojí generální auditor, který společně s třemi kontrolními rady vytváří řídicí orgán Úřadu, jímž je kontrolní rada. Generální auditor je jmenován prezidentem republiky na základě návrhu vlády. Generální auditor je jmenován doživotně, kontrolní radové jsou jmenováni na jeho návrh. Úřad spadá pod jurisdikci MFČR, ale Ústava mu zajišťuje potřebnou nezávislost pro výkon auditní činnosti. Úřad předkládá své kontrolní závěry zvláště MFČR a zvláště parlamentním státním auditorům. Kontrole Úřadu podléhají všechny příjmy a výdaje vlády, státních orgánů a institucí, státních podniků, příjemců státních dotací, včetně místních samospráv a soukromoprávních akciových společností, kontroluje-li v nich stát či státem vlastněná společnost alespoň padesátiprocentní podíl. Úřad rovněž kontroluje mimorozpočtové fondy a od roku 1995 i finský příspěvek do rozpočtu ES a prostředky získané z fondu ES. Kontrole Úřadu nepodléhá parlament, centrální banka a státní pojišťovna, které jsou kontrolovány auditory jmenovanými parlamentem. Atestační audit prováděný Úřadem se zaměřuje na ověření správnosti finančních výkazů, zákonnosti finančního hospodaření a na fungování orgánů interního auditu. Pravidelně je prováděn i výkonnostní audit. Kromě Úřadu působí ve Finsku ještě parlamentní státní auditori. Tento orgán je složen z pěti členů parlamentu volených plénem, kteří ze svého středu volí předsedu a místopředsedu. Jako administrativní podporu mají jen čtrnáct státních zaměstnanců. Mandát parlamentních auditorů je podobný mandátu úřadu, avšak je limitován jejich omezenou kapacitou, rovněž dochází ke spolupráci s Úřadem, aby nedocházelo k duplicitním auditům.

Národní kontrolní úřad Švédska (dále jen Úřad) byl zřízen v roce 1967 a roku 1992 prošel zásadní reorganizací. Úřad je ústředním správním úřadem pro vládní účetnictví a audit a je podřízen MFČR. V jeho čele stojí generální auditor jmenovaný vládou na období šesti let, ten má čtyři poradce, kteří řídí oddělení atestačního auditu, výkonnostního auditu, účetnictví

a finančního řízení a oddělení administrativní. Postavení Úřadu není upraveno zákonem, ale zvláštním státním nařízením. Úřad kontroluje státní instituce, veřejnoprávní podniky, státem poskytované dotace právnickým a fyzickým osobám a dalším institucím, a některé státem vlastněné podniky a nadace. Do kompetence Úřadu nespádají parlament, jednotlivá ministerstva a úřad vlády, u těchto orgánů je audit prováděn parlamentním auditorem. Nezávislost Úřadu je zajištěna samostatným plánováním jeho kontrolních akcí i výběrem kontrolovaných osob a oblastí i metodami auditu. Parlament nemůže zadávat Úřadu jakékoli kontrolní úkoly. Úřad provádí ročně atestační a výkonnostní audity přibližně 350 vládních institucí a dalších subjektů. Úřad každých šest měsíců sleduje dopady jím provedených výkonnostních auditů. Každoročně připravuje Úřad konsolidovanou kontrolní zprávu shrnující poznatky o všech kontrolovaných účtech, kterou předkládá vládě a v kopii též stálému výboru parlamentu. Ve Švédsku existuje ještě úřad parlamentního auditora, jež je nástrojem zákonodárního sboru k prověřování aktivit vlády. Jeho postavení je zakotveno v ústavě. Úřad parlamentního auditora se skládá z dvanácti auditorů volených parlamentem na období čtyř let. Zkoumá mimo jiné výkonnost ministerstev a adekvátnost nařízení vlády. Zprávy o své činnosti předkládá příslušnému stálému výboru parlamentu a jeho prostřednictvím posléze i plénu.

Dovolím si zmínit se ještě o Účetním dvoru Rakouska, který se do jisté míry vymyká předchozím čtyřem kategoriím. Účetní dvůr (dále jen Dvůr) byl v moderní podobě vytvořen v roce 1920. V jeho čele stojí prezident volený na období dvanácti let dolní komorou parlamentu na základě návrhu jejího stálého výboru. Prezident může být odvolán pouze dolní komorou parlamentu nebo verdiktem ústavního soudu. Podle ústavy má prezident stejné postavení jako členové federální vlády. Dvůr je rozdělen do pěti sekcí, z nichž jedna je administrativní a čtyři auditní. Podle ústavy je Dvůr přímo podřízen dolní komoře parlamentu a provádí audity, jak na federální, tak na zemské úrovni. Dvůr má široké kontrolní kompetence, zahrnující všechny finanční operace federálních i zemských vlád a obcí s minimálně dvaceti tisíci obyvateli. Na každé úrovni je oprávněn kontrolovat vládami spravované orgány a instituce, nadace a fondy a dále i podniky, v nichž má stát alespoň padesátiprocentní majetkový podíl nebo, které obdržely státní dotace. Kromě toho kontroluje i veřejnoprávní instituce zřízené zákonem a profesní samosprávné komory. Dvůr každoročně předkládá dolní komoře parlamentu výkaz o federálním rozpočtu a prezident Dvora spolupodepisuje všechny vládní operace týkající se federálního dluhu. Těžištěm práce Dvora jsou atestační audity.

Pro úplnost se nyní zmíním o EÚD a o jeho vztahu k NKI členských států EU. Do roku 1977 bylo přezkoumávání účtů ES rozděleno mezi dvě skupiny kontrolorů. Existoval kontrolor pro Evropské společenství uhlí a oceli, a finanční kontrola ostatních společenství byla svěřena Kontrolní radě. Toto se jevílo jako neadekvátní a v souladu s rozšířenými pravomocemi Evropského parlamentu, podle Bruselské dohody z roku 1975, bylo nutné zřídit účinný kontrolní útvar. Výsledkem byl EÚD, který byl založen v souladu s dohodou z roku 1975, v říjnu roku 1977. Maastrichtská dohoda z roku 1992 zvýšila autoritu a nezávislost EÚD tím, že z něj učinila plnohodnotnou instituci Společenství. Tento vývoj pokračoval Amsterdamskou dohodou, jež z EÚD učinila instituci EU. EÚD je zodpovědný za šetření účtů všech příjmů a výdajů Společenství, kontroluje všeobecný rozpočet Společenství, rozpočtové úvěry a půjčky Komise a účetnictví všech orgánů zřízených Společenstvím, kde jeho šetření není speciálně vyloučeno. Členové EÚD jsou nominováni svými členskými státy, mají však působit nezávisle a neřídit se instrukcemi svých domovských vlád. Jsou jmenováni na základě rozhodnutí Evropské rady po konzultaci s Evropským parlamentem a mohou být odvoláni pouze na základě rozhodnutí Evropského soudního dvora. EÚD provozuje svojí činnost nezávisle na jiných institucích, svobodně organizuje svou práci a plánuje kontroly. EÚD má přístup ke každému dokumentu nebo informaci související s finančním řízením a může zpovídat každého úředníka. Dotace určené mimo instituce EU jsou rovněž předmětem jeho kontroly, a to na základě psané dohody k provedení kontroly příjemce. Vztahy mezi NKI členských států a EÚD jsou upraveny Amsterdamskou smlouvou na principu vzájemné nezávislosti. EÚD zasílá národním NKI plán své kontrolní činnosti na příslušný rok, rovněž národní NKI informují o svých plánovaných kontrolních akcích. To umožňuje sladění kontrolních akcí, aby nehrozila duplicita. Konkrétní kontrolní akce týkající se daného členského státu oznamuje EÚD příslušné NKI vždy zpravidla šest týdnů předem, současně s tím předloží i požadavky na doklady a informace, které mu jsou orgány členského státu povinny zajistit. Národní NKI poté sdělí EÚD, zda se uvedené kontrolní akce zúčastní či nikoli. Národní NKI a EÚD tedy spolupracují na základě důvěry při respektování své nezávislosti.

***Z uvedeného srovnání dobře vyplývá především jedna věc, jde o to, že v každém státě EU je NKI svébytná, postavená na historických a právních základech té které země. Ani o zemích, jejichž NKI jsou uvedeny ve stejné kategorii, nelze říci, že se mezi sebou v něčem neliší, spíše naopak. Tudíž ani při současné unifikaci a sbližování států EU nelze hovořit o tom, že***

*v kontrolní oblasti k něčemu takovému dochází, to se týká institucionální roviny věci. Něco jiného se děje v oblasti výkonu kontroly, která je sjednocována, zvláště určité postupy a metody, na základě kontrolních standardů. Tyto standardy vycházejí především z činnosti mezinárodních organizací, v nichž jsou jednotlivé NKI členem. Lze tedy uzavřít, že postavení a působnost jednotlivých NKI je věcí každého suverénního státu, avšak samotné provádění kontroly se postupně unifikuje.*

### **1.13 Závěr k zákonu o NKÚ z hlediska de lege lata**

V uvedené kapitole jsem se zaměřil na vznik zákona a teoretická východiska, jež se k tomu vztahovala. Rovněž jsem se snažil přiblížit doktrinní výklad pojmu „úřad“ a „orgán“, který se pro danou problematiku dle mého názoru hodil, neboť většinou nikde v literatuře není blíže specifikován. K ústavně právním východiskům jsem se vyjádřil ve shrnutí již výše. Rovněž nebyla bez zajímavosti změna právního postavení. Hlavním tématem však v této kapitole byla věcná a osobní působnost NKÚ, neboť správné vymezení kontroly je condicio sine qua non správného výkonu kontroly. Dále jsem se zabýval, jak jsem výše uvedl, určitými zajímavostmi, které v některých ohledech přesahují samotné rozebírané ustanovení zákona. Pro rozsah a význam některých ustanovení zákona jsem pro jeho výklad blížeji přiblížil postavení obdobného orgánu na území dnešní České republiky, Zejména se jednalo o připomenutí vymezení NÚKÚ ve vztahu k jeho orgánům. Neponechal jsem rovněž bez povšimnutí mezinárodní postavení dnešního NKÚ s akcentem na institucionální porovnání jednotlivých NKI a historický vývoj. Vztah NKÚ k EÚD, je vymezen v kapitole mezinárodní spolupráce, kde sleduji začlenění NKÚ v mezinárodních institucích, jež sdružují jednotlivé NKI.

## **2. Finanční kontrola**

V rámci každého kontrolního systému je zvláštní pozornost věnována kontrole zabývající se hospodaření s majetkem a finančními prostředky. Tomuto typu kontroly, který je využíván jak v privátní tak veřejné oblasti, se říká finanční kontrola. Velmi obecně lze říci, že finanční kontrola zkoumá správnost finančních operací. Na rozdíl od ostatních typů kontroly má své specifické metody a postupy, které vycházejí z mezinárodně respektovaných standardů. Pro fungování každého státu má mimořádný význam finanční kontrola zaměřená na hospodaření

s veřejným majetkem a plnění veřejných rozpočtů v rámci níž funguje vzájemně provázaný systém vnitřní kontroly působící na všech úrovních jednotlivých prvků kontrolního systému.

Současný výkon finanční kontroly v České republice upravuje Zákon o finanční kontrole. K provedení Zákona o finanční kontrole byla vydána vyhláška MFČR č. 416/2004 Sb., která stanoví bližší podrobnosti o kontrolních metodách a kontrolních postupech a upravuje strukturu, rozsah, postup a termíny předkládání zpráv o výsledcích finančních kontrol. Přijetím Zákona o finanční kontrole došlo k zásadní obnově finanční kontroly na všech stupních veřejné správy. Zejména se jedná o posílení interního auditu. IA nyní poskytuje vedoucímu orgánu veřejné správy informace a zjištění nezávisle na jiných organizačních útvech. Ten, kdo stojí v čele určitého úřadu či orgánu veřejné správy, tak má dostatek nezávislých a odborných informací k tomu, aby mohl přijmout správná opatření pro zkvalitnění chodu jím řízeného úřadu.

Právní úprava v oblasti finanční kontroly na území dnešní České republiky měla od druhé světové války do vydání Zákona o finanční kontrole svůj vývoj. Jeden z významných právních předpisů, který upravoval kontrolní činnost ve veřejné správě, byl z dnešního pohledu teorie práva podzákoným právním předpisem. Byla jím vyhláška ministra státní kontroly č. 75/1959 Ú.l., kterou se vydávají metodické pokyny pro kontrolní činnost. Metodické pokyny platily pro kontrolní činnost zvláštních orgánů pro provádění prověrek a revizí ministerstev, ostatních ústředních úřadů a orgánů, rad krajských národních výborů, jakož i národních výborů nižších stupňů a organizací uvedeným úřadům a orgánům podléhajících nebo jimi řízených. Dalším předpisem byla vyhláška federálního ministerstva financí č. 123/1978 Sb., o provádění periodických revizí hospodaření. Tato vyhláška upravovala provádění periodických revizí hospodaření např. ve státních hospodářských organizacích, v rozpočtových a příspěvkových organizacích, v organizacích zahraničního obchodu, v tuzemských akciových společnostech se státní účastí a ve státních fondech. V neposlední řadě to bylo usnesení vlády ČSR, SSR a ČSSR č. 66/1982 Sb., o kontrole v národním hospodářství a ve státní správě. Úvod tohoto usnesení, si dovoluji pro jeho jednoznačné vyznění o tom, kdo skutečně v té době kontroloval podřízené subjekty, částečně ocitovat. „Uskutečňování politiky Komunistické strany Československa v rozvoji národního hospodářství a společnosti vyžaduje důsledně uplatňovat kontrolu ve státním řízení a při prosazování ekonomických i ostatních důležitých zájmů společnosti. V kontrole jako nedílné součásti řízení je nutno vycházet především ze směrnic Komunistické strany Československa,

dále ze zákonů, státních a hospodářských plánů, usnesení vlád a řídicích aktů ostatních orgánů státního a hospodářského řízení. Výsledky kontrolní činnosti musí být spolehlivým podkladem pro práci orgánů Komunistické strany Československa, vlád, národních výborů, ostatních řídicích orgánů a vedoucích pracovníků“.

Zákonnou úpravou v oblasti kontroly byl zákon č. 103/1971 Sb., o lidové kontrole. „Orgány lidové kontroly za aktivní účasti lidu v mezích své působnosti kontrolují plnění zákonů, ostatních obecně závazných právních předpisů a usnesení příslušných vlád, národních výborů, řídicích orgánů ve všech oblastech národního hospodářství a státní správy. Svou kontrolní činností přispívají k ochraně politických a hospodářských zájmů socialistického státu, zejména k zabezpečování plánovitého uspokojování potřeb společnosti a upevňování státní a pracovní disciplíny. Ve své činnosti vycházejí ze směrnic Komunistické strany Československa - vedoucí síly ve státě a společnosti“. ***Zde je tedy poměrně přesvědčivě ukázáno na pravého a nejvyššího kontrolora v tehdejším státě. Byla to KSČ, která řídila, tak jako ostatně celou společnost, tyto kontroly. Z uvedeného je zřejmé, že po roce 1989 nebyl ke kontrole prováděné ve veřejné správě, ze strany jejích pracovníků ale i široké veřejnosti, nejvřelejší vztah.***

Po roce 1989 spolu se změnami politickými, společenskými a ekonomickými přišla změna i v oblasti finanční kontroly. Zákonem Federálního shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky č. 405/1991 Sb., o kontrole v ČSFR a zákonem o státní kontrole, byl zrušen zákon o lidové kontrole, který v lidech zanechal nepříjemnou vzpomínku na tzv. VLK – výbor lidové kontroly. Nová zákonná úprava již neupravovala kontroly vykonávané ve vztahu nadřízenosti a podřízenosti, zrušena byla též jednotná metodika výkonu státní kontroly upravená, shora citovanými, podzákonnými právními předpisy. Spolu se zrušením Ministerstva státní kontroly zákonem o NKÚ a vypuštěním všeobecného dozoru prokuratury z působnosti nově zřízených státních zastupitelství zákonem č. 283/1993 Sb., o státním zastupitelství, ztratil stát prakticky všechny nástroje k ovlivňování kontrolních mechanismů ve veřejné správě. Vzniklou situaci neřešil ani vznik NKÚ.

Finanční kontrola byla svěřena do působnosti MFČR zákonem č. 21/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky, (kompetenční zákon), a to s účinností od 1. 1. 1993. Uvedené legislativní změny byly učiněny v době plné velkých změn a očekávání, byla to doba, kdy se dělila ČSFR na dva samostatné státy ČR a SR, z toho lze usuzovat, že na

správné nastavení kontrolních mechanismů ve veřejné správě nebyl čas, či vhodná chvíle. Je tedy nasnadě, že tyto změny předznamenalí oslabení kontrolních mechanismů působících do té doby ve veřejné správě, a i když jsem shora ukázal, že kontrola probíhala dle představ vedoucí politické strany ve státě, nelze nazírat na tuto dobu černobíle. *Vnitřní kontrolní mechanismy nadále fungovaly nejistě, bez jednotného a uceleného kontrolního řádu vydaného na základě právního předpisu. Docházelo tak k výkonu vnitřní kontroly pouze na základě individuálních rozhodnutí vedoucích pracovníků. Vedlo toho, došlo ve veřejné správě ke snížení počtu specializovaných kontrolních pracovníků. Tato situace vedla ke snížení systematické kontrolní činnosti a tím k nižší účinnosti finanční kontroly.*

*Velkým nedostatkem bylo, že mimo NKÚ, neměl kdo kontrolovat prostředky poskytnuté ČR ze zahraničí. Nebylo legislativně upraveno provádění finanční kontroly kontrolními orgány mezinárodních organizací, které tyto prostředky ČR poskytly. V právním řádu ČR nebyl uspokojivě definován systém finanční kontroly, zejména zřízení interních kontrolních útvarů a jejich funkce při provádění finanční kontroly. Dále zde byla nedostatečně upravena procesní pravidla a jednotná metodika pro výkon finanční kontroly. V současném pojetí kontrolního systému decentralizovaného na správce kapitol státního rozpočtu jsou procesy řídící kontroly nutným základním stavebním kamenem kontrolního systému*

*Řídící a kontrolní činnosti a procesy slouží k objektivnímu ověřování a posuzování určitých skutečností tím, že je dostatečně srozumitelně popíší, průkazně zdokumentují a poukážou na pochybení nebo systémové nedostatky. Kontrola tak zároveň signalizuje, kde a proč dochází k pochybením, potvrzuje správnost zvolených postupů a umožňuje hodnotit účelnost a reálnost stanovených cílů. Účinná kontrola tak především spočívá v řešení systémových nedostatků, v odstraňování dílčích pochybení a v jejím preventivním působení.*

## **2.1 Zákon o finanční kontrole**

Jedním z hlavních důvodů pro přijetí Zákona o finanční kontrole, byla skutečnost, že před jeho přijetím chyběla obecná úprava, která by zakotvila mechanismy finanční kontroly v rámci vnitřního systému řízení. Adresáty nové právní úpravy tak byly subjekty celé veřejné správy. Současný systém finanční kontroly se skládá z třech hlavních institucionálně vymezených kontrol: Finanční řízení a kontrola, IA a harmonizace a koordinace systému



finančního řízení a kontroly interního auditu. Přijetím Zákona o finanční kontrole došlo k zásadní regeneraci komplexního vertikálního i horizontálního systému finanční kontroly na všech stupních veřejné správy. Zásadně byl posílen institut interního auditu tak, aby vedoucí orgánu veřejné správy byl informován o zjištěních nezávisle na ostatních organizačních útvarech a dostával návrhy k přijetí opatření ke zkvalitnění vnitřního systému řízení a finanční kontroly. Přijetí Zákona o finanční kontrole bylo nezbytnou podmínkou uzavření kapitoly 28 – Finanční kontrola v rámci vyjednávání o vstupu ČR do EU. Zákon o finanční kontrole byl nastaven řídicí a kontrolní systém veřejných financí a odpovědným subjektům byla uložena povinnost vytvářet systémy finanční kontroly v souladu se zásadami obsaženými v mezinárodních standardech.

Zákonem o finanční kontrole byly vytvořeny základní předpoklady pro:

- jednotné metodické řízení a koordinaci finanční kontroly v celé oblasti veřejné správy,
- zakotvení systému finanční kontroly jako nedílné součásti vnitřního řízení na všech stupních organizace veřejné správy,
- zajištění nepřetržitého procesu finanční kontroly v rámci finančního řízení,
- zřízení speciálních kontrolních útvarů, u nichž bude zajištěna maximální míra nezávislosti a které budou podřízeny přímo vedení organizace,
- stejný režim kontroly prostředků poskytnutých ze zahraničí jako prostředků národních,
- zajištění stejného postavení mezinárodních kontrolních organizací národních kontrolních orgánů při kontrole zahraničních prostředků.

Zákon upravuje třístupňovou organizační strukturu systému finanční kontroly tvořenou:

- MFČR, které je podle kompetenčního zákona ústředním správním úřadem pro finanční kontrolu a zabezpečuje funkce centrální harmonizační jednotky pro koordinaci, metodické řízení a usměrňování systému finanční kontroly,
- ostatními ústředními správními úřady, státními fondy a orgány územních samosprávných celků (dále jen „ÚSC“) jako správci veřejných rozpočtů,
- ostatními organizačními složkami státu a organizačními složkami ÚSC a dalšími právníky osobami, které hospodaří s veřejnými prostředky.

### **2.1.1 Vnitřní kontrolní systém**

Vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy je podle požadavků Evropské komise rozdělen na dva podsystemy, tzv. systém finančního řízení a kontroly a systém interního auditu. Systém finančního řízení a kontroly v zákoně označený jako řídicí kontrola zahrnuje finanční kontrolu zajišťovanou odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy. Řídicí kontrola se uskutečňuje jako nepřetržitý proces, tj. při přípravě operací před jejich schválením (předběžná kontrola), při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování (průběžná kontrola) a následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření (následná kontrola). Podrobněji v ustanoveních § 26 a 27 zákona. Řídicí kontrolu je povinen zajistit každý subjekt, který se pro účely Zákona o finanční kontrole považuje za orgán veřejné správy ve smyslu § 2 písm. a) zákona.

Systém interního auditu zahrnuje organizačně a funkčně nezávislé přezkoumávání a vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly, včetně prověřování správnosti vybraných operací. IA nemusí být zřízen ve všech orgánech veřejné správy, Zákon o finanční kontrole v ustanovení § 29 odst. 5 a 6 připouští pro vybrané orgány veřejné správy výjimku z povinnosti zřídit IA. Ustanovení respektuje obecné cíle finanční kontroly uplatňované v EU na základě zásad obsažených ve směrnici Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI) z roku 1992. Podle doporučení uvedené směrnice zákon obecné cíle přejímá jako základní zaměření finančních kontrol pro prověřování a posuzování výkonu veřejné správy. Konkrétní cíle pro výkon finančních kontrol stanoví vedoucí orgánů veřejné správy v rámci systému vnitřního řízení a kontroly.

Zákon pojímá zásady pro hodnocení výkonnosti veřejné správy v souladu s Evropskými standardy, tj. v souladu s analýzou tzv. "3 E" - hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy. Kritéria pro jejich uplatnění a hodnocení jsou obsažena v evropských směrních pro implementaci těchto standardů. V odstavci 1 písm. a) je zdůrazněna obecná zásada zákonnosti při hospodaření s veřejnými prostředky, v písm. b) je vyzdvížena ochrana veřejných prostředků a obsahem písm. c) je zpravodajská povinnost ve vztahu k vedoucímu orgánu veřejné správy. Odstavec 2 - upravuje případ, kdy nejsou stanovena kritéria pro hodnocení hledisek uvedených v odst. 1 písm. d) - absence kritérií hospodárného, efektivního a účelného výkonu veřejné správy. Zákon proto určuje vedoucího orgánu veřejné správy, který je

povinen předem tato kritéria stanovit, a to na základě objektivně zjištěných skutečností. Přímou v obecně závazném právním předpisu je stanovena povinnost vedoucího orgánu veřejné správy vycházet z mezinárodně uznávaných standardů (například Standardy pro profesionální praxi interního auditu, Evropské směrnice pro implementaci auditních standardů INTOSAI).

Zákon zde demonstrativním způsobem uvádí povinnosti vedoucích orgánů veřejné správy při zavádění a řízení finanční kontroly:

Povinnost rozvrhnout a zavést takový systém finanční kontroly, který poskytne přiměřenou míru ujištění o tom, že budou plněny schválené záměry a cíle orgánu veřejné správy. Přiměřené ujištění je třeba posuzovat s ohledem na přijatelnou úroveň rizika a s ohledem na skutečnost, že náklady na kontrolu by neměly převýšit její přínos.

Povinnost personálně zajistit výkon finanční kontroly. Zaměstnanci vykonávající finanční kontrolu musejí splňovat tři zákonem dané požadavky - kvalifikační předpoklady, bezúhonnost a nesmí u nich hrozit střet zájmů. Kvalifikační požadavky jsou stanoveny zvláštními právními předpisy (např. zákon o mzdě, o platu, Katalog správních činností). Kritéria bezúhonnosti obsahuje přímo Zákon o finanční kontrole. Požadavek, aby finanční kontrolu vykonávali zaměstnanci, u nichž nehrozí střet zájmů, je splněn, pokud vyhovuje podmínkám uvedeným v zákoníku práce.

Povinnost vedoucích orgánů veřejné správy zajistit neovlivňování zaměstnanců vykonávajících finanční kontrolu tak, aby byl zajištěn nezávislý a objektivní výkon finanční kontroly. V případě, že je vydán pokyn, který by ohrozil nebo znemožnil objektivní výkon finanční kontroly, nesmí se jím zaměstnanec vykonávající kontrolu řídit.

Povinnost stanovit konkrétní cíle finanční kontroly, které by měly být s ohledem na podmínky a prostředí organizace vhodné, srozumitelné, přiměřené a zakomponované do hlavních cílů orgánu veřejné správy. Tyto konkrétní kontrolní cíle by měly být stanoveny s ohledem na povahu vykonávaných operací orgánu veřejné správy a z nich vyplývajících rizik.

Povinnost zajistit realizaci výsledků finanční kontroly. Kromě povinnosti přijímat konkrétní opatření je zde zdůrazněna povinnost vyvozovat z výsledků kontrol systémová opatření ovlivňující celý systém finančního řízení a kontroly orgánu veřejné správy. Tato povinnost je dále rozvedena v §§ 18, 19 a 28 odst. 3 Zákona o finanční kontrole.

V souladu s ustanovením § 4 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných orgánů státní správy ČR, podle kterého je MFČR ústředním orgánem státní správy pro finanční kontrolu, zakotvuje zákon v odstavci 1 a 2 odpovědnost MFČR za harmonizaci metodického řízení systému finanční kontroly ve veřejné správě a koordinaci výkonu finanční kontroly ve veřejné správě. V této souvislosti je třeba upozornit, že funkci koordinace výkonu finanční kontroly může MFČR prakticky vykonávat pouze v oblasti státní správy. S koordinační činností souvisí spolupráce v oblasti finanční kontroly dle ustanovení § 23 zákona a podávání zpráv o výsledcích finanční kontroly dle ustanovení § 22 Zákona o finanční kontrole.

Funkci harmonizace metodiky systému finanční kontroly ve veřejné správě a koordinace výkonu finanční kontroly zajišťuje na MFČR útvar Centrální harmonizační jednotky pro finanční kontrolu, který je organizačně začleněn v přímé řídicí působnosti ministra financí. Ministr financí je povinen zajistit tomuto útvaru funkční nezávislost na řídicích výkonných strukturách a jeho organizační oddělení od těchto struktur. Odstavec 2 upravuje působnost MFČR a územních finančních orgánů k výkonu veřejnosprávní kontroly vymezením kontrolovaných osob, kterými jsou:

- subjekty státní správy (organizační složky státu, státní fondy, státní příspěvkové organizace),
- poskytovatelé veřejné finanční podpory s výjimkou územních samosprávných celků,
- žadatelé a příjemci veřejné finanční podpory, poskytnuté ze státního rozpočtu, ze státních fondů a z rozpočtu územního samosprávného celku.

U subjektů státní správy je součástí výkonu veřejnosprávní kontroly prověřování podkladů o přiměřenosti a účinnosti systémů finanční kontroly zavedených podle § 3 odst. 1 písm. a) a c) Zákona o finanční kontrole (tj. systém finanční kontroly vykonávané kontrolními orgány podle § 7 až 11 Zákona o finanční kontrole a vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy podle § 25 až 31 Zákona o finanční kontrole). U právnických a fyzických osob, kteří jsou žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory, je výkon veřejnosprávní kontroly na místě omezen na rozsah nezbytný ke splnění účelu kontroly (ustanovení § 13 odst. 2).

Do systému veřejnosprávní kontroly je nezbytné dále podřadit kontrolu hospodaření kraje s dotacemi ze státního rozpočtu a státních fondů podle ustanovení § 21 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů, kterou vykonává MFČR nebo jím pověřený finanční úřad, a to i v průběhu rozpočtového roku. V případě, že byl porušen

zákon, MFČR uloží opatření k odstranění zjištěných nedostatků. Působnost MFČR a územních finančních orgánů k výkonu veřejnosprávní kontroly je omezena, pokud zvláštní právní předpis stanoví jinak. Tímto předpisem je například zákon o NKÚ, ve znění pozdějších předpisů, který stanoví, že hospodaření Úřadu s majetkem státu včetně prostředků státního rozpočtu kapitoly Úřadu kontroluje PSP ČR nebo orgán, který si pro tento účel zřídila nebo který tímto úkolem pověřila (§ 33 tohoto zákona o NKÚ).

Působnost k výkonu veřejnosprávní kontroly u ozbrojených sil, ozbrojených bezpečnostních sborů a zpravodajských služeb ponechává zákon pouze MFČR a nikoliv územním finančním orgánům. Veřejnosprávní kontroly, jejichž obsahem je dle ustanovení § 3 odst. 2 Zákona o finanční kontrole hospodaření s veřejnými prostředky, lze provádět před poskytnutím veřejných prostředků (předběžná kontrola), v průběhu jejich použití (průběžná kontrola) a po jejich použití (následná kontrola). Ustanovení § 11 rozlišuje souhrn kontrolních činností vykonávaných při předběžné, průběžné a následné veřejnosprávní kontrole. Předběžná veřejnosprávní kontrola (odst. 1 a 2) je souhrnem kontrolních postupů, zejména schvalovacích, operačních a hodnotících, které jsou realizovány před uskutečněním operace. Obsahem předběžné kontroly je posouzení, zda plánované a připravované operace odpovídají stanoveným úkolům veřejné správy, jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, projekty, smlouvami nebo rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky. Výsledkem předběžné kontroly je rozhodnutí o provedení operace. V případě zjištěných nedostatků (např. nesoulad připravované operace s předpisy, projekty, rozpočty) není rozhodnutí o provedení operace vydáno do jejich odstranění. Pokud jsou shledány závažné nedostatky, je výsledkem předběžné kontroly též neschválení operace.

Průběžná veřejnosprávní kontrola (odst. 3) je prováděna v průběhu realizace až do konečného vypořádání a vyúčtování a uplatňují se při ní zejména operační a hodnotící postupy. Obsahem průběžné kontroly je prověření, zda osoby dodržují podmínky a postupy při uskutečňování, vypořádání a vyúčtování schválených operací, přizpůsobují uskutečňování operací novým rizikům, provádějí včas a přesně zápisy o uskutečňovaných operacích v zavedených evidencích, zajišťují účetní a finanční výkazy, hlášení a zprávy. Cílem průběžné kontroly je monitorovat správnost postupu při uskutečňování operace, předcházení vzniku závažných nedostatků, nevhodnému nebo nezákonnému jednání a okamžité odstranění nedostatků již vzniklých.

Předběžnou i průběžnou kontrolu lze provádět i formou veřejnosprávní kontroly na místě při uplatnění revizních a hodnotících postupů.

Následná veřejnosprávní kontrola (odst. 4 a 5) je vykonávána po vyúčtování operace, za použití zejména hodnotících a revizních postupů. Rozsah prováděné následné kontroly závisí na druhu kontrolované osoby, zda se jedná o orgán veřejné správy nebo o příjemce veřejné finanční podpory. Je-li kontrolovanou osobou orgán veřejné správy, je obsahem následné kontroly prověřování přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému a dále kontrola hospodaření s veřejnými prostředky u vybraného vzorku operací. Výsledky přezkoumání a vyhodnocení vybraného vzorku operací jsou podkladem pro prověřování přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly zavedeného v jednotlivých orgánech veřejné správy. U příjemce veřejné finanční podpory jsou obsahem kontroly pouze skutečnosti rozhodné při hospodaření s touto finanční podporou a dle ustanovení § 13 odst. 2 Zákona o finanční kontrole mohou zaměstnanci kontrolního orgánu používat kontrolní oprávnění pouze v rozsahu nezbytném ke splnění účelu kontroly. Ustanovení obsahují úpravu zpravodajské povinnosti správců rozpočtových kapitol a jiných orgánů veřejné správy vůči MFČR jako ústřednímu správnímu úřadu pro finanční kontrolu (ustanovení § 7 odst. 1 Zákona o finanční kontrole). Zákon ukládá zpracovávání ročních souhrnných zpráv o výsledcích finančních kontrol ve svěřeném odvětví.

Součástí těchto zpráv je i hodnocení přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly. Podkladem pro vypracování roční zprávy orgánu veřejné správy o výsledcích finanční kontroly je podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona roční zpráva o výsledcích interního auditu včetně přijatých opatření na základě doporučení útvaru interního auditu. MFČR plní tuto zpravodajskou povinnost za celou veřejnou správu vůči vládě České republiky. Povinnost mu vyplývá z jeho postavení jako ústředního správního úřadu pro otázky finanční kontroly. Správci kapitoly státního rozpočtu, kraje a hlavní město Praha plní zpravodajskou povinnost vůči MFČR.

Ostatní orgány veřejné správy, s výjimkou územních samosprávných celků, plní zpravodajskou povinnost vůči správcům kapitol státního rozpočtu. Obce v územním obvodu příslušného kraje plní zpravodajskou povinnost vůči krajskému úřadu a městské části hlavního města Prahy vůči Magistrátu města. Strukturu a rozsah zpráv o výsledcích

finančních kontrol, postup a termíny jejich předkládání stanoví v § 32 a 33 prováděcí právní předpis - vyhláška MFČR č. 416/2004 Sb., kterou se provádí Zákon o finanční kontrole.

Zákon o finanční kontrole v ust. § 22 ukládá kontrolním orgánům povinnost informovat MFČR nejpozději do 1 měsíce od ukončení finanční kontroly o závažných zjištěních z provedených kontrol. Za závažná zjištění zákon považuje:

- zjištění, na jejichž základě kontrolní orgán oznámil státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu skutečnosti nasvědčující spáchání trestného činu,
- zjištění neoprávněného použití, zadržení, ztráty nebo poškození veřejných prostředků v hodnotě přesahující 300 000 Kč. Zjištěním v hodnotě přesahující 300 000 Kč se rozumí jedno kontrolní zjištění (jeden kontrolní případ), nikoliv souhrn zjištění z celého protokolu.

Odstavec 7 citovaného ustanovení zdůrazňuje, že informační povinnost vůči MFČR nezbavuje kontrolní orgán povinnosti sdělit správci daně zjištění o porušení rozpočtové či daňové kázně. Tato povinnost je založena též v ustanovení § 18 Zákona o finanční kontrole - Kontrolní orgány předávají svá kontrolní zjištění orgánům veřejné správy, které jsou oprávněny uložit kontrolovaným osobám opatření k nápravě. Spolupráce mezi orgány veřejné správy je žádoucí nejen pro zkvalitnění jejich práce jako kontrolních orgánů, ale i pro zvýšení účinnosti systému finanční kontroly v celé veřejné správě. Výsledky jimi zajišťovaných finančních kontrol, které tyto kontrolní orgány na vyžádání poskytnou ústředním správním úřadům, jsou jedním z prostředků, na základě kterých mohou být kontrolní poznatky zevšeobecněny, vyhodnoceny a mohou se stát podkladem pro opatření obecné povahy. Povinností spolupráce kontrolních orgánů se sleduje též ochrana práv a právem chráněných zájmů kontrolovaných osob. Jedná se zejména o zabránění duplicitních kontrol u jedné kontrolované osoby, anebo o zabránění nadměrného zatížení kontrolovaných osob z hlediska četnosti kontrol.

V odstavci 3 § 23 Zákona o finanční kontrole je upravena i povinnost orgánů veřejné správy spolupracovat při zajišťování přiměřeného a účinného systému finanční kontroly s NKÚ pro účely zpracování plánu jeho kontrolní činnosti.

### **2.1.2 Řídící kontrola**

Účelem předběžné kontroly je předcházení nedostatkům oddělením pravomocí a odpovědností při přípravě a schvalování operace. V rámci řídicí kontroly jako součásti vnitřního kontrolního systému zajišťují podle odst. 1 předběžnou kontrolu tyto odpovědní činitelé: příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní.

Podle § 10 prováděcí vyhlášky je předběžná kontrola zajišťována ve dvou fázích, a to před právním úkonem, kterým vzniká orgánu veřejné správy nárok na veřejný příjem nebo jiné plnění, anebo kterým vzniká orgánu veřejné správy závazek k veřejnému výdaji nebo jinému plnění, před faktickým uskutečněním veřejného výdaje nebo jiného plnění, anebo před přijetím veřejného příjmu nebo jiného plnění. Plněním funkce příkazce operace může být pověřen pouze vedoucí zaměstnanec orgánu veřejné správy. Příkazce operace je vedoucí orgánu veřejné správy nebo vedoucí zaměstnanci jím pověřeni k nakládání s veřejnými prostředky. Odpovědnost příkazce operace při správě veřejných příjmů je upravena v ustanovení § 11 a 12 prováděcí vyhlášky. Příkazce operace je při předběžné řídicí kontrole při správě veřejných příjmů povinen v první fázi prověřit soulad operace s právními předpisy, se stanovenými úkoly a cíli orgánu veřejné správy, dodržení kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Příkazce operace odpovídá za řízení rizik, které se při uskutečňování operace mohou vyskytnout a za doložení operace věcně správnými a úplnými podklady. Ve druhé fázi odpovídá za výši a splatnost nároku a za správné určení osoby dlužníka. Kontrolní postup příkazce operace končí vydáním písemného pokynu k plnění veřejných příjmů.

Při řízení veřejných výdajů je odpovědnost příkazce operace upravena v § 13 a 14 prováděcí vyhlášky. Příkazce je povinen v první fázi prověřit, zda je operace pro plnění úkolů orgánu veřejné správy nezbytná, věcně správná, splňuje kritéria hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti, zda je v souladu s právními předpisy a s postupy a podmínkami stanovenými pro zadávání veřejných zakázek. Příkazce operace dále odpovídá za prověření možných rizik a stanovení případných opatření k jejich odstranění nebo zmírnění. Ve druhé fázi odpovídá za výši a splatnost závazku, za správné určení osoby věřitele a dále za soulad výše závazku s individuálním nebo limitovaným příslibem. Kontrolní postup příkazce operace končí vydáním písemného pokynu k uskutečnění operace. Při řízení veřejných výdajů navazuje na postup příkazce operace v první fázi předběžné kontroly postup vedoucího zaměstnance



odpovědného za správu rozpočtu nebo zaměstnance pověřeného správou rozpočtu vedoucím orgánu veřejné správy, který se nazývá správcem rozpočtu. Odpovědnost správce rozpočtu je upravena v § 13 prováděcí vyhlášky. Správce rozpočtu je při předběžné řídicí kontrole povinen prověřit soulad operace s pravidly stanovenými zejména v Zákoně o rozpočtových pravidlech a v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, soulad se chválenými veřejnými výdaji a jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky. Dále je správce rozpočtu povinen prověřit, zda příkazce operace jedná v rámci vymezené působnosti. Správce rozpočtu odpovídá za prověření možných rozpočtových rizik a stanovení případných opatření k jejich odstranění nebo zmírnění.

Postup vedoucího zaměstnance odpovědného za vedení účetnictví nebo vedoucím orgánu veřejné správy pověřeného zaměstnance za vedení účetnictví, který se nazývá hlavním účetním, navazuje ve druhé fázi předběžné kontroly na postup příkazce operace. Postup hlavního účetního při správě veřejných příjmů je upraven v § 12 prováděcí vyhlášky. Hlavní účetní nese odpovědnost za úplnost a soulad náležitostí pokladů zejména se zákonem o účetnictví. Dále je hlavní účetní povinen ověřit soulad podpisu příkazce operace s podpisovým vzorem. Odpovědnost hlavního účetního při řízení veřejných výdajů je upravena v § 14 prováděcí vyhlášky. Hlavní účetní nese odpovědnost za úplnost a soulad náležitostí pokladů zejména se zákonem o účetnictví. Hlavní účetní je povinen ověřit soulad podpisu příkazce operace s podpisovým vzorem, dále ověřit, zda jde o operaci s individuálním nebo limitovaným příslibem, v případě limitovaného příslibu zda vystavený pokyn příkazce k zajištění platby odpovídá druhovému vymezení operace, limitu a období stanovenému v limitovaném příslibu (viz § 13 odst. 8 a 9 prováděcí vyhlášky). Podle odstavce 2 je nepřipustné sloučit funkci příkazce operace s funkcí správce rozpočtu nebo hlavního účetního. Výjimečně lze podle odstavce 3 sloučit funkci správce rozpočtu s funkcí hlavního účetního za předpokladu malé pravděpodobnosti výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky. Rozhodnutí o sloučení funkcí správce rozpočtu a hlavního účetního je v odpovědnosti vedoucího orgánu veřejné správy, který při rozhodování o sloučení těchto funkcí musí zohlednit další v zákoně uvedené skutečnost, zejména povahu činnosti orgánu veřejné správy, obtížnost finančního řízení, strukturu a počet zaměstnanců.

Správce rozpočtu a hlavní účetní jsou povinni písemně oznámit vedoucímu orgánu veřejné správy absenci předběžné kontroly při provádění operace. Vedoucí orgánu veřejné správy je

poté povinen přijmout opatření k prověření této operace a opatření k zabezpečení řádného výkonu předběžné kontroly. Zjistí-li správce rozpočtu (§ 13 odst. 5 prováděcí vyhlášky) nebo hlavní účetní (§ 12 odst. 5 a § 14 odst. 5 prováděcí vyhlášky) nedostatky při výkonu předběžné kontroly, jsou povinni přerušit schvalovací postup a povinni písemně informovat příslušného příkazce operace a operaci pozastavit.

Průběžná kontrola je zaměřena na probíhající operace. Jejím úkolem je zjistit, zda operace probíhají v souladu se stanoveným cílem. Jedná se o průběžné sledování uskutečňovaných operací včetně konečného vypořádání a vyúčtování. Následná kontrola je zpětné ověření zaměřené na konečný výsledek operace, nebo následné prověřování vybraných operací (po jejich konečném vypořádání a vyúčtování). Průběžnou a následnou kontrolu zajišťují vedoucí zaměstnanci a další zaměstnanci, kteří mají její výkon ve funkční náplni v rámci věcně příslušného útvaru.

K výkonu průběžné a následné kontroly se používají zejména operační, revizní a hodnotící postupy. Podle § 18 prováděcí vyhlášky se operačními postupy prověřuje, zda operace od schválení po konečné vypořádání a vyúčtování probíhá v souladu s právními předpisy a opatřeními orgánů veřejné správy přijatými v mezích těchto předpisů. Revizní a hodnotící postupy zajišťují vyhodnocování informací obsažených v příslušných záznamech nebo datech uložených v informačních systémech potřebných pro účely periodických výkazů, hlášení a zpráv. V odstavci 3 je upravena informační povinnost zaměstnanců, vykonávajících průběžnou řídicí kontrolu ve vztahu k vedoucímu orgánu veřejné správy o ne hospodárnosti, neefektivnosti, neúčelnosti a o porušování právních předpisů. Vedoucí orgánu veřejné správy je poté povinen přijmout opatření k nápravě zjištěných nedostatků a opatření k zabezpečení řádného výkonu této kontroly.

***Základním úkolem řídicího a kontrolního systému je znát pravdivý, tedy nezkreslený, stav a vývoj činností, procesů a jejich charakteristik. Včas eliminovat nežádoucí odchylky tak, aby bylo v souladu s platnými a obecně uznávanými pravidly metodami a postupy dosahováno stanovených a žádoucích cílů.***

### **2.1.3 Interní audit**

Dle ustanovení § 25 odst. 1 a 2 Zákona o finanční kontrole je vedoucí orgánu veřejné správy povinen zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém, který zahrnuje dle § 3 odst. 4 cit. zákona řídicí kontroly a IA. Z citovaných právních norem vyplývá pro vedoucího orgánu veřejné správy povinnost zavést útvar interního auditu. IA v orgánu veřejné správy zajišťuje organizační útvar nebo zaměstnanec, který je zvláště pověřený k zajišťování interního auditu.

Požadavek funkční nezávislosti znamená, že IA musí být nezávislý na činnostech, které audituje, funkčně musí být vyloučena pravomoc a odpovědnost za auditovanou oblast, IA nesmí být pověřován úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým výkonem funkce. Nezávislost je dosahována nejen organizačním postavením, ale též objektivitou.

Objektivita je dle Standardů pro profesionální praxi interních auditorů nezávislý stav mysli, který by si měli interní auditoři zachovat při výkonu auditu. Interní auditor nesmí podřizovat své úsudky o záležitostech auditů názorům jiných, musí provádět úkoly takovým způsobem, aby výsledek odpovídal skutečnosti. Interní auditor nesmí vykonávat provozní výkonné funkce, které narušují objektivitu.

IA je nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy. IA hodnotí dle Standardů pro profesionální praxi interních auditorů řízení rizik, řídicí a kontrolní systémy, řízení a správu společnosti (orgánu veřejné správy) a přispívá k jejich zdokonalování.

Náplň činnosti auditu je zaměřena zejména na dodržování obecně závazných i vnitřních předpisů, spolehlivost a integritu finančních a jiných informací, ochranu veřejných prostředků, hodnocení efektivnosti a účelnosti procesů, stanovení odpovědností a cílů, plnění stanovených záměrů a cílů.

Obsahem interního auditu není jen kontrolní činnost, ale významnou součástí je též předkládání doporučení (ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo zmírnění rizik, k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků) a konzultační činnost.

Služby poskytované interním auditem nabývají mnoha podob, např.:

- finanční audity,
- audity systémů,
- audity výkonu.

Mezi další lze jmenovat forenzní audit (prevence a odhalování podvodů), audit shody (souladu s obecně závaznými i vnitřními předpisy), audit informačních systémů, audit ekologický, audit personálního rozvoje. Při výkonu konkrétního interního auditu nelze striktně rozdělovat jednotlivé druhy či formy interního auditu, jelikož se vzájemně prolínají.

Základním požadavkem na organizační začlenění útvaru interního auditu v organizační struktuře orgánu veřejné správy je:

- Přímé podřízení útvaru interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy.
- Funkční nezávislost a organizační oddělení interního auditu od řídicích a výkonných struktur.

Vedoucí orgánu veřejné správy je povinen zajistit, aby nebyl IA pověřován úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým výkonem funkce. IA má mít zajištěnou naprostou nezávislost na ostatních stupních řízení, nesmí být pověřován výkonnými činnostmi, rovněž tak nesmí zajišťovat žádné řídicí funkce, které jsou v rozporu s nezávislým výkonem auditu. Podle odst. 4 není v rozporu s nezávislým výkonem interního auditu výkon následné veřejnosprávní kontroly vykonávané podle § 11 odst. 4 a 5 zákona.

Vedoucí útvaru interního auditu je do funkce jmenován a z funkce odvoláván vedoucím orgánu veřejné správy po předchozím projednání s třetí osobou z důvodu zajištění pracovněprávní ochrany interních auditorů. Ačkoliv tato povinnost stanovená vedoucím orgánů veřejné správy nemá právní následky na samotný úkon jmenování a odvolávání vedoucích zaměstnanců, vede alespoň k povinnosti specifikovat důvody odvolávání vedoucích zaměstnanců interního auditu z funkce. Formu projednání zákon nestanoví, nicméně se předpokládá písemná forma s předložením kvalifikačních předpokladů jmenovaného auditora v případě jmenování nebo v případě odvolání s uvedením důvodů tohoto odvolání.

U ústředních orgánů státní správy a ostatních organizačních složek státu, které jsou správci příslušných kapitol státního rozpočtu podle Zákona o rozpočtových pravidlech, statutární zástupci jmenují a odvolávají vedoucí útvaru interního auditu po předchozím projednání s ministrem financí. V případě jmenování a odvolávání vedoucího útvaru interního auditu Nejvyššího kontrolního úřadu je prezidentu NKÚ uložena povinnost projednat připravované opatření s předsedou Rozpočtového výboru PSP ČR. Důvodem je skutečnost, že hospodaření NKÚ podléhá kontrole PSP ČR.

Ministr financí je povinen jmenování a odvolávání vedoucího útvaru interního auditu MFČR projednat ve vládě České republiky.

V případě právnických osob zřízených zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu k plnění úkolů veřejné správy jsou vedoucí těchto právnických osob povinni projednat jmenování a odvolávání vedoucího útvaru interního auditu právnické osoby s vedoucím orgánu veřejné správy, kterému je zvláštním právním předpisem svěřena kontrola činnosti této osoby.

Statutární zástupci organizačních složek státu, které jsou účetními jednotkami (s výjimkou správců kapitol státního rozpočtu), státních příspěvkových organizací a státních fondů jsou povinni před jmenováním a odvoláním vedoucího útvaru interního auditu projednat svůj záměr s vedoucím orgánu veřejné správy (správce kapitoly státního rozpočtu), do jehož působnosti daný subjekt patří, ve valné většině případů jde o zřizovatele těchto subjektů.

U územních samosprávných celků - krajů, obcí, hlavního města Prahy, a rovněž u městské části hlavního města Prahy je vedoucí útvaru interního auditu jmenován radou územního samosprávného celku, příp. radou městské části hlavního města Prahy. V zájmu zajištění nezávislosti interního auditu podává návrh na jmenování a odvolávání vedoucího útvaru interního auditu radě vedoucí orgánu veřejné správy - ředitel kraje, starosta obce, ředitel magistrátu hlavního města Prahy nebo starosta městské části hlavního města Prahy. Cílem této právní úpravy bylo sjednotit jmenování vedoucích útvarů interního auditu podle Zákona o finanční kontrole s ustanoveními zákona o krajích (podle § 59 zákona o krajích je radě vyhrazeno jmenovat a odvolávat vedoucí odborů krajského úřadu), zákona o obcích (podle § 102 zákona obcích je radě vyhrazeno jmenovat a odvolávat vedoucí odborů obecního úřadu)

a zákona o hlavním městě Praze (podle § 68 odst. 2 zákona o hl. městě Praze je radě vyhrazeno jmenovat ředitele odborů Magistrátu hlavního města Prahy).

Vedoucího útvaru interního auditu příspěvkových organizací územních samosprávných celků jmenuje a odvolává ředitel organizace po projednání s vedoucím územního samosprávného celku, který je zřizovatelem příspěvkové organizace. Zaměstnanec, který je pověřen zajištěním funkce interního auditu, není vedoucím zaměstnancem. I v režimu pověřování konkrétního zaměstnance zajištěním funkce interního auditu a odvolávání tohoto pověření musí vedoucí jednotlivých orgánů veřejné správy projednat uvedený úkon se třetí osobou jako v případě jmenování a odvolávání vedoucích útvarů interního auditu.

Vedoucí orgánu veřejné správy je při výběru příslušné osoby vázán obsahem Zákona o finanční kontrole v tom smyslu, aby jmenovaná osoba byla způsobilá plnit příslušné úkoly. Speciální požadavky na osoby vykonávající finanční kontrolu, včetně zaměstnanců útvaru interního auditu, jsou stanoveny v § 5 zákona, kde se mj. zejména požaduje, aby tito zaměstnanci:

- splňovali kvalifikační požadavky,
- byli bezúhonní (zákon přímo pojem bezúhonnosti pro tento případ definuje),
- nehrozil u nich střet zájmů podle zvláštních předpisů.

V odstavci 5 je upravena výjimka z povinnosti vytvořit IA v orgánech veřejné správy, u kterých existuje malá pravděpodobnost výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky. V těchto případech musí být splněny další zákonem stanovené náležitosti. Vedoucí orgánu veřejné správy, který je správcem kapitoly státního rozpočtu, má právo rozhodnout, že IA nebude zřízen u organizačních složek státu a příspěvkových organizací v působnosti své kapitoly. Rovněž vedoucí územního samosprávného celku má právo rozhodnout, že IA nebude zřízen u příspěvkových organizací, zřízených daným územním celkem. V tomto případě jsou příslušní vedoucí orgánu veřejné správy povinni zajistit funkce, které má v daném subjektu plnit IA výkonem veřejnosprávní kontroly podle části druhé zákona. Četnost těchto veřejnosprávních kontrol musí být oproti subjektům, kde IA funguje, častější.

Vedoucí orgánu veřejné správy je povinen podle § 30 odst. 7 Zákona o finanční kontrole zajistit nejméně jednou ročně prověření účinnosti vnitřního kontrolního systému. V rámci

tohoto prověření je vedoucí povinen zkoumat i případnou potřebu zavedení funkce interního auditu tam, kde není zřízen. V orgánu veřejné správy, který je správcem kapitoly státního rozpočtu, v kraji a hlavním městě Praze musí být IA zaveden vždy. V obci a městské části hlavního města Prahy, které mají 15 000 obyvatel a více je povinnost zavést IA vždy. Odstavec 6 upravuje výjimku z povinnosti vytvořit IA u obcí a městských částí hlavního města Prahy, které mají méně než 15 000 obyvatel.

V případě, že obec nebo městská část hlavního města Prahy rozhodne, že nezřídí útvar interního auditu, je povinna zajistit funkce interního auditu přijetím jiných dostatečných opatření. Vzhledem k tomu, že opatření nejsou blíže specifikována, může funkce auditu v obci nahradit např. činností kontrolního a finančního výboru, nebo externím auditem, nebo stanovit vnitřními předpisy jiná vhodná opatření.

Zákon o finanční kontrole ukládá útvaru interního auditu tyto povinnosti:

1. Předávat zprávy o zjištěních z provedených auditů bez zbytečného odkladu vedoucímu orgánu veřejné správy s doporučením ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo zmírnění rizik a opatření vedoucí k nápravě zjištěných nedostatků. Za včasné předávání těchto zpráv vedoucímu orgánu veřejné správy odpovídá vedoucí útvaru interního auditu, který je povinen zajistit projednání zjištění z provedených auditů s příslušným vedoucím zaměstnancem odpovědným za auditované oblasti. Zákon a prováděcí vyhláška blíže nespecifikují náležitosti auditorských zpráv.

Zjistí-li útvar interního auditu, že na základě oznámení řídicí kontroly nebo jeho návrhu nebyla přijata příslušná opatření k nápravě, je podle odst. 2 povinen na tuto skutečnost písemně upozornit vedoucího orgánu veřejné správy. Dle standardů má vedoucí útvaru interního auditu povinnost vypracovat systém následné kontroly, který bude sledovat a zaručovat, že opatření k nápravě byla provedena (příp. že vedení převzalo odpovědnost za riziko neprovedení opatření k nápravě).

Obecné požadavky na obsah auditorských zpráv vymezují Standardy pro profesionální praxi interního auditu. Zprávy mají být přesné, objektivní, jasné, stručné, konstruktivní, kompletní a včasné. Zprávy mají obsahovat cíl, rozsah auditu, závěry, doporučení a návrhy opatření vedoucí k odstranění nedostatků. Tam kde je to vhodné, mají obsahovat i auditorský názor.

## 2. Předkládat roční zprávu o výsledcích interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy.

Roční zpráva obsahuje

- vyhodnocení kvality vnitřního kontrolního systému, zejména hodnocení, zda je systém přiměřený a dostatečně účinný, zda je schopen včas reagovat na změny ekonomických a právních podmínek;
- analýzu závažných nedostatků, které nepříznivě ovlivnily činnost orgánu veřejné správy. V tomto případě půjde zejména o analýzu takových nedostatků, o jejichž výskytu by měly být řídicí kontrolou vypracovány postupy zajišťující informování příslušných vedoucích zaměstnanců (viz základní požadavky na vnitřní kontrolní systém, který má podle § 25 odst. 1 písm. c) zahrnovat postupy pro včasné podávání informací příslušným úrovním řízení o výskytu závažných nedostatků a o opatřeních k jejich nápravě);
- doporučení ke zkvalitnění řídicího procesu a vnitřního kontrolního systému. Na základě těchto doporučení je vedoucí orgánu veřejné správy povinen podle odstavce 4 přijímat odpovídající opatření k nápravě.

Zprávy o výsledcích interního auditu jsou součástí roční zprávy o výsledcích finančních kontrol orgánu veřejné správy, zpracovávané podle ustanovení § 22 Zákona o finanční kontrole.

*V rámci systému IA jsou rovněž předkládána doporučení ke zlepšování systému vnitřního řízení a kontroly v subjektech veřejného sektoru a při ustavování nových řídicích a kontrolních mechanismů pro sdílenou správu prostředku poskytovaných z fondu EU a z jiných zahraničních zdrojů. Tyto pozitivní změny jsou výsledkem soustavného úsilí o prosazování principu nezávislosti a objektivitě IA v subjektech veřejného sektoru.*

### 2.2 Nová koncepce kontroly

V současné době se připravuje koncepce se zaměřením na zavedení, udržování a další rozvoj efektivního a účinného systému vnitřního řízení a kontroly ve veřejné správě ČR. Tento systém tvoří tři základní prvky, a to systém finančního řízení a kontroly, systém interního auditu a centrální harmonizace obou těchto systémů (dále jen „systém PIFC“<sup>42</sup>). Při zajišťování úkolů veřejné správy nese vláda ČR celkovou odpovědnost za SR. Orgány ÚSC

<sup>42</sup> Pro přehlednost a s ohledem na běžně používaný pojem v praxi dále používám anglickou zkratku „PIFC“ Public internal financial control (termín používaný pro vnitřní kontrolní správu).



nesou v rámci svého ústavního postavení odpovědnost za územní rozpočty. Vedle výše uvedené přímé odpovědnosti nese vláda ČR a ÚSC odpovědnost v rámci sdílené správy prostředků poskytovaných z fondů EU a jiných zahraničních zdrojů. S tím je spojena odpovědnost za systém PIFC. V posledních letech byly přijaty nebo podstatnou měrou novelizovány základní normy správního a finančního práva s dopadem na systém PIFC. Tyto změny byly doprovázeny přijímáním prováděcích předpisu, metodických doporučení a pomůcek tak, aby byly vytvořeny odpovídající podmínky pro organizování správy veřejných zdrojů v souladu s nově přijímanou právní úpravou.

ČR v návaznosti na vstup do EU usilovala při formování svého právního a metodického rámce pro organizování systému PIFC o soulad se závaznou legislativou ES/EU, přičemž současně byly zohledňovány národní specifické potřeby. Postupně tak dochází k překonávání rozdílných přístupů při rozvíjení řídicích a kontrolních mechanismů na všech správních úrovních. Příkladem byla příprava systému státní pokladny, který se stal obdobně jako u jiných států EU páteří integrovaného finančního, řídicího a kontrolního systému státu.

MFČR jako ústřední správní úřad završuje třetí – nejvyšší – úroveň finančního řízení a kontroly ve veřejné správě ČR spojenou s celkovou odpovědností za veřejné finance. Jedná se o administrativní a finanční vztahy v řídicích a kontrolních procesech vůči správcům kapitol státního rozpočtu, ÚSC a ostatním subjektům veřejného sektoru s přímým napojením na SR.

*Obecně lze za silnou stránku považovat modernizační úsilí vlády, vedoucích ústředních správních úřadu, orgánu ÚSC, ostatních subjektů veřejného sektoru a jejich vedoucích a ostatních zaměstnanců o naplňování základních funkcí demokratického státu a jeho systému PIFC. Jak vyplývá ze zhodnocení výsledku za období od nabytí účinnosti Zákona o finanční kontrole, systémové změny ve vnitřním řízení a kontrole jsou zaměřeny na vytváření náročnějšího prostředí pro činnost subjektů veřejného sektoru a přispívají ke zvýšení pocitu odpovědnosti managementu při výkonu správy veřejných příjmů, řízení veřejných výdajů, nakládání s veřejnými prostředky a při zajištění řádného vedení účetnictví. V subjektech veřejného sektoru se začaly prosazovat manažerské metody řízení. Vedle zaměření na dosahování finančních výsledků, zajištění efektivity, úspory nákladu a zavádění moderních informačních technologií a systémů přistoupila další priorita. Ta spočívá především v potřebě přiměřeného ujištění, že při správě věcí veřejných nedojde*

*ke vzniku jevu s nežádoucími dopady, které mohou spočívat například v ohrožení nebo újmě na majetku a právech státu či územního samosprávného celku, narušení bezpečnosti informací, ne hospodárném využívání veřejných zdrojů a ve výkonu neefektivních nebo neúčelných činností a poškozování pověsti subjektu veřejného sektoru.*

## **2.3 Výsledky finančních kontrol**

Zprávy o výsledcích finančních kontrol ve veřejné správě za rok předkládané, podle ustanovení § 22 Zákona o finanční kontrole, zahrnovaly hodnocení jednotlivých součástí systémů finanční kontroly. Zprávy zobecňují poznatky z ročních zpráv, které předložili MFČR správci kapitol státního rozpočtu, kraje, hlavní město Praha a regionální rady regionů soudržnosti (dále jen „RRRS“).

Podle zveřejněných ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol, publikovaných MFČR, byly v průběhu roku 2010 veřejnosprávní kontrolou na místě zkontrolovány veřejné příjmy za celou veřejnou správu v rozsahu 82,2 mld. Kč, z toho ve státní správě 34,6 mld. Kč a v územní samosprávě ve výši 47,6 mld. Kč. Ze střednědobého pohledu je zřejmé, že objem zkontrolovaných veřejných příjmů v zásadě nevybočil z vývoje předchozích let a byl především ovlivněn strukturou kontrolovaných osob podle velikostí jejich příjmů.

Celkový objem veřejných výdajů, které byly podle zveřejnění MFČR, v roce 2010 prověřeny veřejnosprávní kontrolou na místě, dosáhl 159,1 mld. Kč, z toho ve veřejné správě bylo zkontrolováno 113,6 mld. Kč a v územní samosprávě 45,5 mld. Kč veřejných výdajů.

Z hlediska střednědobého pohledu byl zaznamenán rozdílný vývoj ve státní správě a územní samosprávě. Zatímco v územní samosprávě byl rozsah zkontrolovaných veřejných výdajů vcelku stabilní, ve státní správě došlo k postupnému růstu objemu zkontrolovaných veřejných výdajů na místě, a to v souvislosti s intenzivnějším zapojováním odborných útvarů orgánů státní správy do provádění veřejnosprávních kontrol a posilováním výkonu veřejnosprávních kontrol na místě u příjemců veřejné finanční podpory z pozice poskytovatelů těchto podpor.

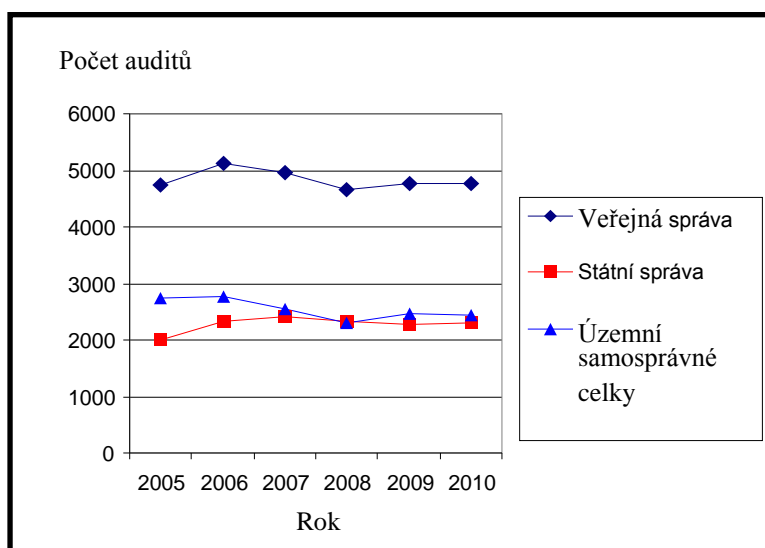
Z uvedených zpráv vyplynulo, že v roce 2010 byly při veřejnosprávních kontrolách zjišťovány obdobné nedostatky při hospodaření s veřejnými prostředky a majetkem jako

v minulých letech. Jednalo se zejména o nedodržování některých obecně závazných právních předpisů, zvláště v oblasti dodržování rozpočtových pravidel, účetnictví, nakládání s majetkem, veřejných zakázek, vnitřního kontrolního systému, dalších právních norem i vnitřních předpisů organizací veřejné správy.

Cílem IA je poskytovat vedoucím orgánů veřejné správy nezávislé a objektivní ujištění o funkčnosti, přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému, spolehlivosti finančních a provozních informací, účinnosti a efektivnosti prováděných operací, stavu zajištění aktiv a dodržování právních předpisů a vnitřních norem v orgánech veřejné správy.

Celkově bylo ve veřejné správě v roce 2010 provedeno 4 741 auditů, z toho ve státní správě 2 289 auditů, v územní samosprávě 2 434 auditů a v působnosti RRRS 18 auditů.

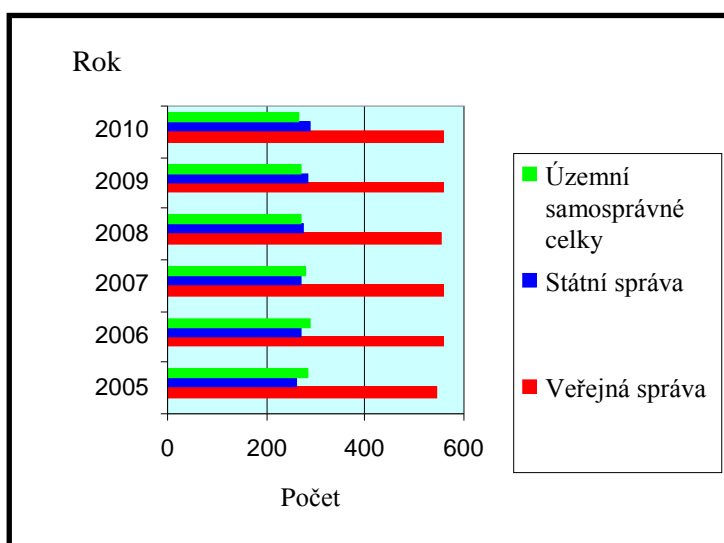
Graf č. 1 – Počet provedených auditů



Zdroj: Zprávy o výsledcích finančních kontrol MFČR

U organizačních složek a příspěvkových organizací s malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky byla funkce útvaru interního auditu nahrazena výkonem veřejnosprávní kontroly z pozice zřizovatele. Převážná většina obcí s méně jak 15 000 obyvateli nahradila výkon funkce interního auditu jinými dostatečnými opatřeními, včetně zapojování finančních a kontrolních výborů zastupitelstev a nákupem auditních služeb.

Graf č. 2 – Počet útvarů interního auditu



Zdroj: Zprávy o výsledcích finančních kontrol MFČR

Mezi hlavní nedostatky odhalené veřejnosprávními kontrolami při porušování právních předpisů patřila zejména tato zjištění v oblasti porušování:

- rozpočtové kázně podle Zákona o rozpočtových pravidlech a zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Celkově kontrolní orgány při výkonu veřejnosprávních kontrol zjistily v roce 2010 ve státní správě 589 případů porušení rozpočtové kázně ve výši 481 mil. Kč, které předaly místně příslušnému správci daně jako podnět k zahájení řízení ve věci odvodu. Z meziročního a střednědobého pohledu byl počet i rozsah porušení rozpočtové kázně v roce 2010 nejnižší,
- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a navazujících vyhlášek,
- zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách,
- Zákona o majetku,
- Zákona o finanční kontrole.

## 2.4 Nedostatky a rizika v systému finanční kontroly

Mezi hlavní problémy a rizika v oblasti finanční kontroly patří zejména nedostatečnost při přiřazování odpovídajících řídicích a kontrolních pravomocí, potřebných ke splnění odpovědnosti na příslušné úrovni finančního řízení a kontroly, nedůslednost při oddělování vzájemně neslučitelných odpovědností managementu od odpovědnosti funkčně separátních IA, v důsledku toho IA nemůže podat ujištění o tom, že systém předběžných, průběžných

a následných administrativních a finančních kontrol zajišťovaný v odpovědnosti managementu funguje efektivně a účinně. *Dále je to především překrývání kontrol, vykonávaných z úrovně MFČR u správců kapitol státního rozpočtu, (kteří mají svůj IA) a u subjektu veřejného sektoru (které mají často svůj IA) spadajících do kontrolní působnosti správců kapitol státního rozpočtu, u nichž navíc vykonává externí kontrolu též NKÚ. Překrývání se kontrol vykonávaných z úrovně ÚSC u příspěvkových organizací v jejich působnosti (které mají svůj IA), navíc je v podmínkách ÚSC zavedeno auditování formou přezkoumávání jejich hospodaření. Částečná dvojkolejnost v řízení finanční kontroly, vykonávané územními finančními orgány, byla omezeno vznikem Generálního finančního ředitelství (k 1.1.2011).*

*Určité problémy v úsilí o dosahování vyšší účinnosti systému veřejnosprávních kontrol, a to jak ve zjišťovací fázi končící oznámením nedostatku s důsledky odvodu za porušení rozpočtové kázně příslušnému finančnímu úřadu, tak i v realizační fázi při zajišťování správy těchto odvodů v působnosti územních finančních orgánů dochází k duplicitním kontrolám často s rozdílnými zjištěními a závěry při uplatňování práva územních finančních orgánů činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění odvodových povinností, závažné riziko rozdílných přístupů poskytovatelů dotací ze státního rozpočtu nebo v rámci sdílené správy zahraničních prostředků v zjišťovací fázi a finančních úřadů v realizační fázi při ukládání odvodů je spojeno nejen s oslabením odpovědnosti managementu poskytovatele těchto forem veřejné finanční podpory, ale i s vytvářením veřejného mínění. Konkrétně u kontrolovaných osob vznikají pochybnosti o kompetentním úředním postupu zainteresovaných orgánů veřejné správy (uvedené riziko nehrozí u kontrol dotací z územních rozpočtů, kde tato duplicita je právní úpravou vyloučena tím, že jsou vytvořeny podmínky, aby ÚSC zajišťovaly jak zjišťovací, tak i realizační fázi kontrolního procesu). Právní překážky v komunikaci existují při předávání informací o uložených odvodech podle platné právní úpravy, jejichž důsledkem je kolize se zásadou veřejnosti o alokaci této formy veřejných zdrojů, o nesrovnalostech v jejich použití a o následných opatřeních poskytovatele k zajištění jejich účinné ochrany.*

*Neochota managementu některých subjektů veřejného sektoru přejímat kontrolní odpovědnost za organizování vstupu, za zavedení a provozování přiměřených a účinných řídicích a kontrolních mechanismů pro zajišťované procesy a za kontrolu výstupu při naplňování stanovených cílů přetrvává tendence přenášet tuto svou odpovědnost na*

*organizační jednotky specializované na tzv. „vnitřní kontrolu“, které v minulosti při dlouhodobém pocitování nedostatku zdrojů těchto subjektů mnohdy posloužily jako „neproduktivní“ primární základna pro snižování jejich administrativní kapacity. Znaky uvedeného anachronismu jsou patrné i z dosavadního procesu řešení rozsahu a potřeb IA a často jsou provázány nedostatečným ztotožněním se managementu s posláním této nové koncipované funkce jako monitorovacího, ujišťovacího a konzultačního nástroje. IA je managementem dosud převážně vnímán jako inspekční nástroj, přičemž toto chápání je často provázáno latentní či dokonce otevřenou snahou učinit jej na sobě závislým. Tato snaha pramení též z obavy z možného potenciálního ohrožení pozic zastávaných managementem v subjektech veřejného sektoru.*

*Systém kontrol (kontrolní mechanismy) spadající do odpovědnosti vedoucích zaměstnanců subjektů veřejného sektoru není na jednotlivých stupních veřejné správy plně propracován, kontroly nejsou vždy důsledně prováděny a vykazují často i znaky formálnosti. V neposlední řadě se jedná o nedostatečnou aplikaci a realizaci systému analýzy a řízení rizik a její nedostatečné chápání ze strany managementu.*

*V úsilí o dosažení vyšší účinnosti v úrovni finančního řízení a kontroly ve veřejné správě ČR, spojeném s odpovědností za kapitoly státního rozpočtu, se z koncepčního hlediska ukazuje jako účelné řešit dosavadní dvojkolejnost působnosti subjektu veřejné správy ve zjišťovací a realizační fázi řídicích a kontrolních procesů. Řešením je uplatnění zásady, že finanční management, který schvaluje a přiděluje veřejné prostředky, v případě zjištění nesrovnalostí spojených s nároky na znovunabytí tato zjištění nepředává, ale sám ve věci rozhoduje (tato zásada platí při správě a řízení územních rozpočtů). V praxi by to znamenalo převést práva územních finančních orgánů činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a uložení odvodových povinností na správce kapitoly státního rozpočtu, popřípadě jiné poskytovatele veřejných finančních podpor. K tomu by bylo nezbytné vytvořit potřebné podmínky, zejména:*

- posílit kapacity systému finančního řízení a kontroly v odpovědnosti správců kapitol státního rozpočtu,*
- odstranit následně současné duplicity kompetencí ke kontrole mezi dotčenými správními úřady a územními finančními orgány.*

*V porovnání s předpokládanými přínosy, jichž se dosáhne odbouráním duplicitních kontrol a snížením zátěže kontrolovaných osob, vytváří toto řešení minimální nároky na SR.*

### **3. Státní kontrola**

Na začátku devadesátých let dvacátého století se v oblasti kontroly projevil důsledek negativního nazírání na kontrolu, která byla v uplynulých padesáti letech spíše nástrojem politických cílů jedné politické strany. Byl nastolen dlouhodobý trend podceňování kontrolních mechanismů vyplývající z celospolečenské averze vůči všem druhům kontroly. Na úrovni federace platil zákon o kontrole v ČSFR a na úrovni České republiky zákon ČNR o státní kontrole. Obě dvě tyto právní úpravy obsahovaly poněkud odlišné státní kontroly, což souviselo zejména s působností, která byla Ústavou ČSFR vymezena pro federaci a národní republiky.

Do jisté míry specifická, byla kritéria nastavená dodnes platným Zákonem o státní kontrole, který v pojmu státní kontrola smísil několik druhů naprosto odlišných činností, což je zřejmé zejména v tom směru, že podle tohoto zákona se vykonávala jak kontrola uvnitř systému státní správy (interní kontrola), tak i kontrola vykonávaná správními orgány navenek (externí kontrola). Po přijetí zákona o NKÚ, byl obsah Zákona o státní kontrole novelizován a nadále upravoval výkon kontrolní činnosti orgány státní správy.

Rok 1993 se tak stal určitým mezníkem pro kvalitativní změnu v rozvoji finanční kontroly v samostatné České republice, neboť byly vytvořeny základní předpoklady k tomu, aby v České republice začal fungovat standartní systém finanční kontroly, který je obvyklý ve vyspělých demokraciích. Systém interní kontroly zajišťovaly od té doby orgány moci výkonné a to především na základě Zákona o státní kontrole a zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky). Do jisté míry tak byly nastaveny základní předpoklady pro to, aby Česká republika mohla dosáhnout splnění požadavků, které na ni jako na kandidátskou zemi kladla v oblasti finanční kontroly Evropská společnost.

Kontrolní řád, který je upraven podle Zákona o státní kontrole jako základní pravidla kontrolní činnosti, vymezuje základní postupy a úkony při provádění kontroly. Kontrolní řád je tedy závazný pro kontrolní činnost těch správních úřadů státní správy, které nemají

zvláštními předpisy upraven vlastní kontrolní postup. V případech, kdy je kontrolní postup zvláštním předpisem upraven, použije se kontrolní řád v těch jeho částech, které doplňují chybějící právní úpravu ve zvláštním zákoně, platí zde tedy *lex specialis derogat legi generali*. Kontrolní řád podle Zákona o státní kontrole zde plní úlohu subsidiární úlohu.

Zákon o státní kontrole, jak již vyplývá ze samotného názvu právního předpisu, vymezuje okruh subjektů státu, kontrolních orgánů, kteří státní kontrolu vykonávají, viz ustanovení § 2 Zákona o státní kontrole. Zákon vymezuje kontrolu pozitivně tak, že se státní kontrolou pro účely Zákona o státní kontrole rozumí kontrolní činnost orgánů uvedených v ustanovení § 2 tohoto zákona zaměřená na hospodaření s finančními a hmotnými prostředky České republiky a plnění povinností vyplývajících z obecně závazných právních předpisů nebo uložených na základě těchto předpisů. Negativní vymezení kontroly je, že za státní kontrolu se nepovažuje kontrola vykonávaná v rámci vztahu nadřízenosti a podřízenosti, dále kontrole nepodléhají soudy, prokuratura a státní notářství, s výjimkou hospodaření těchto orgánů s finančními a hmotnými prostředky České republiky, rozhodovací činnost orgánů státní správy a řízení jim předcházející, výkon působnosti ozbrojených bezpečnostních sborů a Sboru nápravné výchovy České republiky vykonávané podle zvláštních předpisů.

Realizaci výsledků kontroly upravuje Zákon o státní kontrole čtyřmi způsoby. První obecně deklaruje povinnost kontrolních orgánů předávat svá zjištění o nedostatecích příslušným orgánům, které ve své působnosti učiní opatření k nápravě zjištěného stavu. Důsledkem je neumožnění přímého zjednání nápravy zjištěných nedostatků, tudíž nelze přímo přikázat zjednání nápravy odstraněním závadného stavu. ***Dle mého názoru je důležité posoudit, které orgány ve své působnosti mohou tato nápravná opatření zrealizovat. Jejich kompetence a případná odpovědnost vyplývá z věcně příslušných právních předpisů.*** Kontrolní orgány poskytují ústředním orgánům státní správy České republiky na požádání výsledky své kontroly. Na pracovníky těchto orgánů se v tom případě vztahují přiměřeně ustanovení o povinnosti mlčenlivosti. Zbavit povinnosti mlčenlivosti je může též vedoucí příslušného ústředního orgánu státní správy. ***Jsem toho názoru, že v této informační povinnosti je zdůrazněn legitimní požadavek, týkající se koordinace kontrolní činnosti, požadavek, jehož význam spočívá v následném zkvalitňování práce kontrolních orgánů a zvýšení účinnosti organizovaného kontrolního systému.***



Kontrolní orgány oznamují orgánům činným v trestním řízení podezření z trestné činnosti zjištěné v průběhu kontroly. Zde se jedná o povinnost, která je stanovena pro všechny kontrolní řády upravené obecně závaznými právními předpisy. Jde v podstatě o zdůraznění oznamovací povinnosti podle trestního řádu. Pokud kontrolní orgány v souvislosti s výkonem kontroly zjistí potřebu změnit, popřípadě zrušit platné právní předpisy, učiní k tomu podnět u příslušných státních orgánů. ***Domnívám se, že možnost učinit podnět k legislativní změně u příslušných státních orgánů je velmi důležitá. Na základě zkušeností, které jsem učinil je toto ustanovení využíváno minimálně a to ke škodě věci.***

### 3.1 Kontrolní řád

Dnem 1. ledna 2014 má vstoupit v účinnost nový zákon o kontrole, (kontrolní řád), jež má současně zrušit dnes nejstarší právní předpis upravující kontrolu, a sice Zákon o státní kontrole.

Zákon o státní kontrole, coby obecný předpis upravující problematiku státních kontrol, zpracovalo někdejší Ministerstvo státní kontroly, které však bylo v souvislosti se zřízením nového Nejvyššího kontrolního úřadu v roce 1993 zrušeno. Tím ztratila oblast kontrol obecného gestora (není stanoven dodnes), který by „dohlížel“ na následný vývoj právní úpravy v této oblasti. Zákon o státní kontrole tak postupně ztratil svůj význam, neboť jednotlivé druhy kontrolních činností byly postupně souhrnně upravovány ve zvláštních zákonech, čímž došlo právě k oné roztržičnosti a nepřehlednosti právní úpravy, neboť každý resort se zaměřil pouze na svůj úsek kontrol. Problematika neexistence ústředního úřadu pro oblast kontrol je proto ve shora uvedené Analýze taktéž zmíněna, přičemž jako základní dvě možná řešení se nabízí svěření této role Nejvyššímu kontrolnímu úřadu, anebo zřízení nového úřadu, který by tuto úlohu zajišťoval, vždy tedy orgánu, který by byl zcela nebo do značné míry nezávislý na vykonavatelích kontrol podle tohoto zákona.

Kontrola prováděná orgány veřejné správy je jedním z nástrojů státu k zajištění ochrany celospolečenských zájmů a dodržování povinností vyplývajících z obecně závazných právních předpisů. V Programovém prohlášení nové vlády (schváleném usnesením vlády ze dne 4. srpna 2010 č. 553) i v Koaliční smlouvě se mimo jiné uvádí, že *se vláda zaměří rovněž na přípravu nového zákona o kontrole.*

Nový předpis vedle rozšíření působnosti reaguje též na některé aktuální trendy, které nejsou stávající právní úpravou důsledně řešeny. Jedná se především o koordinaci a spolupráci v oblasti kontrol, ať už ve formě předávání získaných informací či koordinování jednotlivých kontrol až po souběžné provedení různých kontrol několika kontrolními orgány u téhož kontrolovaného subjektu, díky čemuž lze získat komplexnější zjištění a na jejich základě doporučit či uložit adekvátnější opatření k nápravě, a dále zveřejňování informací o výsledcích kontrol za účelem zvýšení transparentnosti a informování veřejnosti. Zcela novým obecným institutem, reagujícím rovněž na potřeby praxe, je možnost převzetí výkonu kontroly nadřízeným kontrolním orgánem.

Kontrolní řád se vztahuje na většinu klíčových kontrolních postupů uskutečňovaných ve veřejné správě. Konkrétně lze zmínit např.:

- vnější správní kontroly, tzn. kontroly vykonávané správními úřady na základě zmocnění ve zvláštních zákonech z různých oblastí veřejné správy vůči nepodřízeným fyzickým a právnickým osobám, v právním řádu označované nejčastěji jako státní dozor, dohled, inspekce, státní kontrola apod., pro něž se dosud používají pravidla Zákona o státní kontrole, ale ještě častěji pravidla zčásti odchylná, umístěná ve zvláštních zákonech; v této oblasti kontroly, která se týká všech odvětví veřejné správy, bude uplatnění kontrolního řádu nejširší (jedná se např. o vnější kontroly v oblasti zdravotnictví, sociální péče, kultury, dopravy, peněžnictví, životního prostředí, požární ochrany apod.);
- kontroly výkonu přenesené působnosti subjektů územní samosprávy, pro něž se dosud používají pravidla obsažená zejména v zákonech o územních samosprávných celcích (sem ovšem nespadá dozor nad vydáváním nařízení a dalších aktů územních samosprávných celků vydaných v přenesené působnosti, jenž je ve své podstatě nikoli kontrolou, nýbrž již realizací opatření k nápravě, a proto je realizován na základě komplexní zvláštní právní úpravy);
- kontroly dodržování zákonných povinností subjektů územní samosprávy při výkonu jejich samostatné působnosti, pro něž se dosud používají pravidla obsažená zejména v zákonech o územních samosprávných celcích (sem ovšem nespadá dozor nad vydáváním obecně závazných vyhlášek a dalších aktů územních samosprávných celků vydaných v samostatné působnosti, jenž je ve své podstatě nikoli kontrolou, nýbrž již realizací opatření k nápravě, a proto je realizován na základě komplexní zvláštní právní

úpravy a je vždy v případě neochoty napravit nesoulad se zákonem na základě výzvy k nápravě završen soudním zásahem);

- kontroly dodržování zákonných povinností subjektů zájmové samosprávy, tzn. profesních komor a zájmových svazů, ze strany ústředních správních úřadů a dalších oprávněných subjektů, pro něž se dosud používají často velmi útržkovitá a mezerovitá pravidla zvláštních zákonů upravujících zájmovou samosprávu;
- kontroly dodržování povinností dekoncentrovaných orgánů státní správy, pro něž se dosud používají roztržštěná pravidla obsažená v některých zvláštních zákonech nebo interní normativní instrukce; jedná se např. o kontrolu MFČR nad územními finančními orgány, kontrolu Ministerstva práce a sociálních věcí nad správami sociálního zabezpečení, kontrolu jiných krajských správních úřadů nad podřízenými správními úřady apod.

Posledně uvedený okruh kontrol se sice odehrává v prostředí podřízenosti a nadřízenosti, podobně jako kontrola výkonu přenesené působnosti územních samosprávních celků, což dosud použití obecného zákona o státní kontrole vylučovalo, nicméně Ministerstvo vnitra spolu s většinou ústředních správních úřadů dospělo k závěru, že i takovému typu kontrol je vhodné dát jednotná procesní pravidla (předvídatelnost postupů, předem stanovená práva a povinnosti kontrolujících i kontrolovaných apod.).

Oproti předchozí právní úpravě zákona o státní kontrole je však působnost kontrolního řádu rozšířena též na další druhy kontrol vykonávané mezi dvěma subjekty (příčemž pojmem „subjekt“ je míněn nejen subjekt v právním slova smyslu, tj. osoba nadána právní subjektivitou, nýbrž i jiný vykonavatel veřejné, resp. obecně státní moci – typicky např. organizační složka státu), a sice o kontroly výkonu státní správy, realizované v rámci tzv. instančních vztahů nadřízenosti a podřízenosti kontrolního orgánu a kontrolované osoby.

### **3.2 Státní kontrola loterijního zákona**

Pojem „Státní dozor nad dodržováním zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, (loterního zákona)“ je upraven ustanovením § 46 zákona o loteriích, které však řeší dozor státu jen částečně s tím, že se odvolává i na jiné právní normy, na základě kterých je

vykonáván (např. zákon č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky, ve znění pozdějších předpisů).

Cílem kontroly je ověření, že provozování her podle zákona o loteriích odpovídá obecně závazným právním předpisům a jiným závazným způsobem uloženým povinnostem, a že nedochází k jejich porušování. Řádný výkon státního dozoru tak, mimo jiné, přispívá i k omezení rizik a dosažení stanovených cílů.

Předmětem kontrolní činnosti státního dozoru je zejména:

- kontrola dodržování podmínek zákona o loteriích,
- kontrola finančních toků při provozování loterií a jiných podobných her,
- ochrana společnosti před negativními důsledky hazardu,
- boj proti nelegálnímu provozování hazardních her.

Výkon kontroly státního dozoru vykonávají podle § 46 zákona o loteriích:

- obce v případech, kdy vydávají povolení k provozování loterií a jiných podobných her,
- krajské úřady v případech, kdy vydávají povolení k provozování loterií a jiných podobných her,
- finanční úřady příslušné, podle zákona o územních finančních orgánech, a finanční úřady, v jejichž územním obvodu se nacházejí jednotlivé provozovny, v případech, kdy povolení k provozování loterií vydává MFČR,
- MFČR.

Z informace o činnosti České daňové zprávy za rok 2010 vyplývá, že oddělení finanční kontroly na finančních ředitelstvích vykonávají finanční kontroly v rámci zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, dále Zákona o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů. Při výkonu kontrolní činnosti postupují podle ustanovení Zákona o státní kontrole.

V průběhu roku 2010 provedli pracovníci finančních úřadů, kteří vykonávají podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. c) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, v platném znění, státní dozor nad sázkovými hrami a loteremi, celkem 70 338 kontrol zaměřených na dodržování příslušných norem zajišťujících řádné provozování loterií a sázkových her. Ze strany finančních úřadů bylo uloženo 155 pokut v úhrnné výši 2 477 tis. Kč.

## 4. Ostatní kontroly

### 4.1 Kontrola majetku ČR

Jsem toho názoru, že pod pojem finanční kontrola lze zařadit i kontrolu majetku státu. Finanční kontrolu pak lze vymezit jako kontrolu veřejných prostředků, kterými jsou veřejné finance, *veřejné příjmy a veřejné výdaje*<sup>43</sup> majetek a majetková práva státu nebo jiné právnické osoby hospodařící s uvedenými prostředky při plnění úkolů ve veřejném zájmu. Předmětem finanční kontroly je hospodaření s finančními prostředky.

Zákon o majetku odkazuje na Zákon o finanční kontrole pro Kontrolní metody, kontrolní postupy a vzájemné vztahy kontrolních orgánů a kontrolovaných organizačních složek při provádění kontroly, které upravují finanční kontrolu a její výkon, a pravidly obsaženými ve vnitřních předpisech vydaných kontrolními orgány. Zákon o státní kontrole se poté užije při kontrole u Pozemkového fondu České republiky.

Realizaci výsledků kontroly uskutečňuje MFČR, kterému kontrolní orgány oznamují zjištěné nedostatky. MFČR může z vlastního podnětu anebo na návrh jiného kontrolního orgánu v závažných případech nedostatků při hospodaření s určitým majetkem svým opatřením, ve smyslu ustanovení § 20 zákona o majetku, tento majetek organizační složce bez náhrady odejmout a určit jinou organizační složku příslušnou s majetkem hospodařit. Zde lze hovořit, o tzv. zpravodajské či oznamovací povinnosti vůči MFČR, jako ústřednímu správnímu úřadu pro hospodaření s majetkem státu. I v případě závažného porušení, nelze vydat opatření na majetek, s nímž jsou příslušné hospodařit Ústavní soud, soudy, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Kancelář PSP ČR, Kancelář Senátu a Kancelář Veřejného ochránce práv.

Kontrolní orgány spolupracují s orgány činnými v trestním řízení a dalšími příslušnými orgány při zjišťování a prokazování případů porušení povinností při hospodaření s majetkem nebo při jeho správě a plní oznamovací povinnost podle ustanovení § 8 trestního řádu.

### 4.2 Státní pokladna

---

<sup>43</sup> Definice D. N. Hymena: Za veřejné finance se považuje zdaňování, ostatní veřejné příjmy a veřejné výdaje. Public Finance, New York: The Dryden Press, 1990.

Státní pokladna představuje základní stavební kámen při budování systému optimalizovaného finančního řízení veřejných zdrojů. Základním cílem budování Státní pokladny je zabezpečení kvalitních, včasných a jednotných informací nezbytných pro správné a objektivní řízení státních financí. Moderní představa systému Státní pokladny je tvořena základními rysy v podobě kontrolních a podpůrných funkcí při rozhodování o tom kolik, jakým způsobem a na co jsou využívány prostředky z veřejných financí. Cílem MFČR na platformě projektu je implementovat Integrovaný informační systém Státní pokladny, a tím získat účinný, transparentní, efektivní a centralizovaný nástroj pro řízení veřejných financí, centralizaci účetních informací státu, konsolidaci vybraných ekonomických ukazatelů za veřejnou správu a komplexní přesné a včasné výkaznictví za celý veřejný sektor v souladu s mezinárodními standardy

Schéma č. 2 – Hlavní funkce Státní pokladny



Zdroj: MFČR

Centrální systém účetních informací státu (dále jen „CSÚIS“) je určen ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek.

Základní právní rámec pro vedení CSÚIS je dán zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláškou č. 383/2009 Sb. (novelizované dle vyhlášky č. 434/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011), o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech).

V CSÚIS jsou jednak shromažďovány účetní záznamy od stanovené množiny účetních jednotek a zároveň CSÚIS umožňuje přebírání některých shromážděných účetních záznamů vybranými účetními jednotkami. Dále je očekáváno, že se shromážděnými účetními záznamy bude možné nakládat tak, aby byly zajištěny výstupy pro všechny oprávněné uživatele CSÚIS:

- pro účely operativního řízení, které zajistí zjištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci celků a příslušných účetních jednotek,
- pro účely konsolidační, které umožní sestavení účetních výkazů za dílčí konsolidační celky státu a účetních výkazů za Českou republiku a
- pro ostatní účely, zejména pro účely statistické a kontrolní, které umožní snížení administrativní zátěže pro dotčené účetní jednotky.

## **VI. Kontrola prostředků poskytnutých ČR ze zahraničí**

### **1. Finanční vztahy s EU**

Peněžní prostředky z rozpočtu EU jsou poskytovány České republice prostřednictvím několika politik naplňovaných především řadou programů strukturovaných na jednotlivé oblasti podpory, v rámci nichž jsou financovány aktivity formou projektů.

#### **1.1 Strukturální fondy, Fond soudržnosti a Evropský rybářský fond**

##### ***1.1.1 Institucionální zajištění***

Hlavní zásadou při využívání prostředků z rozpočtu EU je přísné oddělení linie řídicí, platební, certifikační a auditní.

Řídicí orgán (dále jen „ŘO“) odpovídá za zavedení a udržování řídicího a kontrolního systému v souladu s požadavky Evropské komise, příslušných předpisů EU a předpisů ČR.

Právo delegovat některé své úkoly na zprostředkující subjekty má ŘO při respektování právního postavení příslušného subjektu. Nelze však delegovat celkovou odpovědnost za řízení, kontrolu a provádění programů. MFČR doporučilo jednotlivým ŘO, aby zvolily

pouze jednu úroveň delegování pravomocí. V případě, že ŘO deleguje pravomoci, musí pravidelně prověřovat způsob plnění delegovaných pravomocí. Konečnou odpovědnost za implementaci jednotlivých programů nesou ministři, do jejichž působnosti spadá daný program. V případě regionálních programů nesou odpovědnost za implementaci programu jednotliví předsedové RRRS. Jestliže ŘO deleguje část svých povinností na jiný orgán nebo organizaci, nese nadále odpovědnost za zajištění správnosti operací a ručí za existenci odpovídajícího systému řízení a kontroly operačních programů (dále jen „OP“). ŘO jednotlivých OP určuje vláda.

Tabulka č. 1 – Přehled OP v programovém období 2007-2013

<b>Operační program</b>	<b>Řídící orgán</b>
Integrovaný OP	Ministerstvo pro místní rozvoj
OP Lidské zdroje a zaměstnanost	Ministerstvo práce a sociálních věcí
OP Podnikání a inovace	Ministerstvo průmyslu a obchodu
OP Doprava	Ministerstvo dopravy
OP Životní prostředí	Ministerstvo životního prostředí
OP Vzdělávání pro konkurenceschopnost	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
OP Výzkum a vývoj pro inovace	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
OP Technická pomoc	Ministerstvo pro místní rozvoj
ROP pro NUTS II Jihovýchod	Úřad RRRS Jihovýchod
ROP pro NUTS II Jihozápad	Úřad RRRS Jihozápad
ROP pro NUTS II Moravskoslezsko	Úřad RRRS Moravskoslezsko
ROP pro NUTS II Střední Čechy	Úřad RRRS Střední Čechy
ROP pro NUTS II Střední Morava	Úřad RRRS Střední Morava
ROP pro NUTS II Severovýchod	Úřad RRRS Severovýchod
ROP pro NUTS II Severozápad	Úřad RRRS Severozápad
OP Praha Adaptabilita	Magistrát Hl. m. Prahy
OP Praha Konkurenceschopnost	Magistrát Hl. m. Prahy
OP Přeshraniční spolupráce	Ministerstvo pro místní rozvoj
OP Rybářství	Ministerstvo zemědělství

Pozn.: OP- Operační program, RRRS – Regionální rada regionu soudržnosti, Hl. m. – Hlavního města  
Zdroj: Usneseními vlády č. 175 ze dne 22. února 2006 a č. 603 ze dne 24. května 2006.



Rozhodnutím příslušných ministrů, případně výborů RRRS, byly stanoveny útvary, které zabezpečují činnosti ŘO.

Oddělení certifikační funkce je zajištěno jmenováním nezávislého certifikačního orgánu, kterým je platební a certifikační orgán (dále jen „PCO“), jehož rovněž určuje vláda. Výkonem funkce PCO pro strukturální fondy a Fond soudržnosti byl rozhodnutím ministra financí (na základě usnesení vlády ČR č. 198 ze dne 22. února 2006) pověřen odbor NF MFČR. V souladu s rozhodnutím ministra financí byl odbor NF také pověřen výkonem funkce PCO pro OP Rybářství spolufinancovaný rovněž z prostředků rozpočtu EU.

Výkonem funkce auditního orgánu (dále jen „AO“) pro strukturální fondy, Fond soudržnosti a Evropský rybářský fond byl pověřen odbor Auditní orgán - Centrální harmonizační jednotka MFČR, který je funkčně nezávislý na ŘO a na PCO.

Zajišťuje mj.:

- provádění auditů za účelem ověření účinného fungování řídicích a kontrolních systémů OP,
- předkládá každoročně Evropské komisi aktualizovanou auditní strategii zahrnující metodu výběru vzorků pro audity operací a orientační plánování auditů zajišťující provedení auditů u hlavních subjektů a rovnoměrné rozložení auditů na celé programové období,
- čtvrtletně kontroluje plnění konsolidovaného plánu auditů a informuje o tomto plnění PCO,
- že PCO obdrží pro účely certifikace výsledky všech auditů provedených AO nebo jím pověřenými subjekty,
- že ŘO obdrží výsledky z auditů vykonaných AO nebo jím pověřenými subjekty na ŘO, zprostředkujícího subjektu a u příjemce,
- provádění auditů na vhodném vzorku operací pro ověření výdajů vykázaných Evropské komisi,
- metodické vedení pověřených auditních subjektů zapojených do auditů u všech OP,
- dohled na kvalitu auditů prováděných pověřenými auditními subjekty u projektů spolufinancovaných z rozpočtu EU,
- podíl na tvorbě a aktualizaci metodických pokynů pro provádění auditu ve veřejné správě zaměřeného na prostředky programů,

- každoročně předložení v období od roku 2008 do roku 2015 Evropské komisi výroční kontrolní zprávu, která obsahuje zjištění z auditů provedených během předchozího roku v souladu s auditní strategií programů, jakož i nedostatky zjištěné v řídicích a kontrolních systémech programů.
- vydává každoročně pro Evropskou komisi stanovisko k tomu, zda fungování řídicího a kontrolního systému poskytuje přiměřenou záruku, že výkazy výdajů předložené Evropské komisi jsou správné a že související transakce jsou zákonné a řádné;
- účastní se auditních misí Evropské komise na prověřování aspektů řídicího a kontrolního systému, které vyplynuly z výroční kontrolní zprávy;
- spolupracuje s Evropskou komisí při koordinaci plánů auditů a auditorských metod a vyměňuje si s ní výsledky z provedených auditů (zprávy z auditů);
- zajišťuje, aby byly při auditorské činnosti zohledňovány mezinárodně uznávané auditorské standardy;
- provádí analýzu nahlášených nesrovnalostí pro účely zpracovávání prohlášení o uzavření nebo částečném uzavření;
- zpracovává každoročně zprávu o výsledcích finančních kontrol za program pro vládu ČR;
- spravuje a ke své auditorské a zpravodajské činnosti využívá informační systém AO.

AO nese odpovědnost za zajištění výše uvedených činností s tím, že při zachování vlastní odpovědnosti může vybranými činnostmi pověřit další auditní subjekty. Je přípustná pouze jedna úroveň pověření k výkonu výše uvedených činností, tj. pověřený auditní subjekt (dále jen „PAS“) nemůže činnostmi pověřit další subjekt.

ŘO zřizují Monitorovací výbor pro OP nejpozději do 3 měsíců po vydání rozhodnutí Evropské komise o schválení daného programu. Výbor do 6 měsíců od schválení programu posuzuje a schvaluje kritéria, navržená ŘO, pro výběr projektů spolufinancovaných v rámci příslušného programu.

### ***1.1.2 Postupy finančního řízení***

Prostředky z rozpočtu EU jsou alokovány na základě finančních plánů stanovených pro každý OP. Tyto plány stanoví maximální částky čerpání finančních prostředků z rozpočtu EU a z národních zdrojů v jednotlivých letech programového období.

Evropská komise automaticky zruší především každou část rozpočtového závazku na program, která nebyla použita na předběžné nebo průběžné platby.

Finanční plány uvedené v jednotlivých OP stanovují maximální částky pro financování jednotlivých prioritních os programu z prostředků z rozpočtu EU a míry národního financování. Za finanční řízení alokace programu, resp. prioritních os nese odpovědnost ŘO.

Certifikace výdajů představuje specifickou činnost stanovenou předpisy EU, jejímž cílem je, aby PCO získal ujištění o řádném vynakládání výdajů v rámci jednotlivých programů. Certifikace se povinně provádí před zasláním každé žádosti o průběžnou platbu nebo platbu konečného zůstatku pro daný program Evropské komisi. PCO zasílá žádosti o průběžnou platbu zpravidla 3x ročně za každý program. Nedílnou součástí žádosti o platbu jsou certifikát a výkaz výdajů. Certifikace výdajů zahrnuje ověření výkazu výdajů, ověření, zda nastavený systém implementace poskytuje řádné ujištění o tom, že výdaje zahrnuté ve výkazu výdajů byly vynaloženy v souladu s předpisy ČR, a vytváří tak dostatečné předpoklady pro řádnou certifikaci těchto výdajů. Výdaje vynaložené příjemci jsou doloženy fakturami splňujícími náležitosti dle § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ostatními účetními doklady nebo doklady stejné důkazní hodnoty, s výjimkou výdajů, které spadají pod režim daný možnostmi zjednodušeného vykazování výdajů. V případě využití paušálních plateb jsou základem pro určení paušální sazby přímé náklady jednoznačně definované v právním aktu o poskytnutí dotace, které musí být příjemcem náležitě doloženy.

Rozhodující je nastavení kontrol administrativních a kontrol na místě. Tyto kontroly musí zajistit, aby co se týká výstupů, jejichž odpovídající hodnota je požadována k proplacení, resp. vstupuje do certifikace, se jednalo o odůvodněné, ověřené a vykázané množství. Pracovníci PCO jsou oprávněni provádět kontroly na místě, a to na všech úrovních implementace, včetně příjemců a finančních útvarů realizujících platby ze státního rozpočtu. Pokud jsou splněny všechny požadavky PCO, je následně schválen výkaz výdajů a vystaven certifikát a žádost o platbu do Evropské komise.

### ***1.1.3 Finanční toky prostředků z EU***

ŘO jsou zodpovědné za řízení a monitorování čerpání alokace programu. Veškeré platby z a do Evropské komise probíhají v EUR. Aktualizace výše alokace sledované v CZK se provádí zejména při procesu výběru projektů.

ŘO jsou odpovědné za rovnoměrné čerpání celkové alokace programu i alokací za jednotlivé roky, zejména s ohledem na pohyb směnného kurzu CZK/EUR. Pro finanční řízení prostředků z rozpočtu EU se rovněž využívá finanční plán projektů zachycující čerpání prostředků příjemcem.

Za finanční toky mezi Evropskou komisí a ČR jsou považovány finanční toky probíhající mezi Evropskou komisí a MFČR.

Finanční toky prostředků z rozpočtu EU probíhají v níže uvedených dávkách:

- Evropská komise stanoví celkový objem svého závazku na program a fond za programové období, a po schválení programu zašle České republice na zdrojový účet PCO předběžnou platbu;
- na základě žádostí doložených provedenou certifikací zasílá Evropská komise na zdrojový účet PCO průběžné platby a platbu konečného zůstatku;
- PCO provádí převody prostředků z rozpočtu EU na příjmové účty kapitol státního rozpočtu (s výjimkou OP Přeshraniční spolupráce);
- kapitoly státního rozpočtu uvolňují prostředky, které mají být kryty z prostředků z rozpočtu EU.

#### ***1.1.4 Systém finanční kontroly***

MFČR jako ústřední správní úřad pro finanční kontrolu metodicky řídí, koordinuje a zodpovídá za výkon finanční kontroly i v rámci OP vymezených *Metodikou finančních toků a kontroly programů spolufinancovaných ze Strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského rybářského fondu v programovém období 2007-2013*.

Základním mantinelem pro vydávání dílčích metodických pokynů MFČR jsou platné právní předpisy ČR a EU.

Hlavními cíli finanční kontroly v oblasti OP je prověřování, zda:

- jsou dodržovány právní předpisy a opatření,

- jsou zajištěny veřejné prostředky proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům,
- nedochází k nehospodárnému, neúčelnému a neefektivnímu nakládání s veřejnými prostředky,
- jsou prováděné operace průkazně účetně zpracovány.

V kontrolním systému musí být odděleny systémy kontrol v odpovědnosti: managementu, interního auditu a auditu v odpovědnosti auditních orgánů.

Všechny orgány podílející se na implementaci OP mají zaveden potřebný řídicí a kontrolní systém, který je v souladu s předpisy EU a ČR a je způsobilý včas identifikovat administrativní, systémové nebo záměrné chyby a vytvářet podmínky pro prevenci vzniku chyb.

### **Vnitřní kontrolní systém zahrnuje řídicí kontrolu a IA.**

Řídicí kontrola je zajišťována odpovědnými vedoucími zaměstnanci a tvoří součást vnitřního řízení všech subjektů zapojených do implementace OP, při přípravě operací před jejich schválením, tj. jak ve fázi posuzování a schvalování žádostí tak i při uzavírání smluv, při průběžném sledování uskutečněných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a následného prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření.

Řídicí a kontrolní systém musí v průběhu implementace OP, především s ohledem na principy účinnosti, účelnosti a hospodárnosti, zajistit, že:

- všechny subjekty zapojené do řízení a kontroly příslušného OP mají jednoznačně stanoveny konkrétní funkce, a to jak v rámci celého systému implementace, tak i v rámci každého subjektu zvlášť;
- je dodržována zásada oddělení certifikačních, platebních, řídicích a auditních funkcí mezi jednotlivými subjekty zapojenými do implementace jednotlivých programů i v rámci subjektů samotných;
- jsou stanoveny jednoznačné postupy pro zajištění správnosti a způsobilosti výdajů vykazovaných v rámci programů;
- jsou zavedeny spolehlivé účetní systémy, systémy monitorování a systémy finančního výkaznictví;

- je zaveden systém podávání zpráv o provádění jednotlivých programů a projektů a systém monitorování programů;
- jsou přijata opatření pro provádění auditu nastavení a realizace řídicího a kontrolního systému;
- jsou zavedeny takové systémy a stanoveny takové postupy, které zajistí podklady pro audit (audit trail);
- jsou stanoveny postupy pro hlášení a monitorování nesrovnalostí a vymáhání neoprávněně vyplacených částek;
- je dodržován systém dvojí nezávislé kontroly a dvojího podpisu při schvalování jednotlivých dokumentů a provádění plateb;
- lze bezpečně využívat informační systémy;
- se předchází možnému konfliktu zájmů;
- je stanovena zastupitelnost zaměstnanců u všech funkcí.

Každý subjekt zapojený do implementace OP musí mít vypracován manuál pracovních postupů včetně postupů pro provádění řídicí kontroly.

Zjistí-li osoby zajišťující průběžnou a následnou kontrolu při jejich výkonu neekonomické, neefektivní nebo neúčelné vynakládání prostředků z rozpočtu EU v rozporu s předpisy EU a ČR, oznámí své zjištění písemně vedoucímu příslušné instituce, ŘO, AO a příslušnému PAS. Vedoucí příslušné instituce je povinen přijmout opatření k nápravě zjištěných nedostatků a opatření k zajištění řádného výkonu této kontroly.

Útvar interního auditu hodnotí dle Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu řízení rizik, vnitřní kontrolní systém, řízení a správu příslušného orgánu veřejné správy a přispívá k jeho zdokonalování. Útvary interního auditu v pravidelných intervalech prověřují vnitřní kontrolní systém.

Konkrétní činnosti útvarů interního auditu mj. zahrnují prověřování:

- existence manuálů na všech úrovních řízení, které zahrnují podrobné písemné pracovní postupy používané při provádění jednotlivých činností. Manuály jsou zpracovávány a aktualizovány formou tzv. řízené dokumentace;
- dodržování systému dvojí nezávislé kontroly a dvojího podpisu při schvalování jednotlivých dokumentů a provádění plateb;

- vedení správného, úplného, průkazného, srozumitelného a přehledného účetnictví vztahujícího se k projektům spolufinancovaným z prostředků z rozpočtu EU v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví;
- jasnosti definic funkcí, důsledné oddělení funkcí schvalovací, platební a účetní (nesmí nastat situace, kdy tatáž osoba platbu schválí, provede a zaúčtuje);
- zastupitelnosti zaměstnanců u všech funkcí;
- bezpečného využívání informačních systémů;
- předcházení možnému konfliktu zájmů.

Výsledky z interních auditů, pokud se dotýkají oblasti řádné správy a řízení OP, pravidelně prováděných na jednotlivých úrovních zprostředkujícího subjektu, jsou předkládány příslušnému vedoucímu orgánu veřejné správy a zpřístupněny AO, PCO a útvaru interního auditu na úrovni ŘO, tj. útvaru zabezpečujícímu zároveň i funkci PAS.

### **Kontroly prováděné řídicími orgány**

ŘO odpovídá za řízení a provádění příslušného OP v souladu se zásadou řádného finančního řízení, a proto zajišťuje, aby operace byly pro financování vybírány podle kritérií pro OP a aby po celou dobu provádění byly v souladu s příslušnými právními předpisy. ŘO zajišťuje kontrolu fyzické realizace tak, že ověřuje dodávání spolufinancovaných produktů a služeb a skutečné vynaložení výdajů na realizaci operace vykázané příjemci a jejich soulad s právními předpisy EU a ČR. ŘO vykonává u kontrolovaných osob na všech úrovních realizace finančních prostředků z rozpočtu EU veřejnosprávní kontrolu.

Za tímto účelem ŘO vykonává vůči příjemcům, vyjma OP Přeshraniční spolupráce:

- předběžnou veřejnosprávní kontrolu schvalovacími postupy ve dvou fázích: před vznikem závazku o financování operací (projektů nebo skupiny projektů) a před samotným uskutečněním platby ve prospěch účtu příjemce,
- průběžnou veřejnosprávní kontrolu v průběhu realizace operací na místě, kombinací operačních a revizních postupů na vybraném vzorku operací až do doby jejich ukončení a zaúčtování,
- následnou veřejnosprávní kontrolu na místě na vzorku vybraných operací, revizními postupy.

Při těchto kontrolách se ověřuje, zda:

- realizované operace a vynakládané veřejné výdaje k jejich realizaci byly po celou dobu v souladu s příslušným programem (resp. jejich cílem), právními předpisy EU a ČR, schválenými rozpočty, vydanými rozhodnutími, resp. uzavřenými smlouvami a splňují stanovená kritéria hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti;
- opatření přijatá k vyloučení nebo zmírnění provozních, finančních, právních a jiných rizik byla při uskutečňování operací dostatečně účinná, a zda bylo pamatováno na přizpůsobení se případnému vzniku nových rizik zejména při změnách ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek;
- záznamy o uskutečněných operacích a uchovávání záznamů s každou operací spojených jsou úplné, věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných prostředků.

ŘO zajišťuje existenci systému pro záznam a uchovávání účetních záznamů v elektronické podobě pro každou operaci a shromažďování údajů nezbytných pro audit. Úkolem ŘO je také zajistit, aby postupy a všechny dokumenty týkající se financování a provedených auditů operačního programu byly Evropské komisi a Evropskému účetnímu dvoru k dispozici po dobu tří let od uzavření programu Evropskou komisí. ŘO může delegovat část svých kontrolních pravomocí veřejnoprávní smlouvou či jiným právním aktem v souladu s předpisy ČR na zprostředkující subjekt.

### **Audit v odpovědnosti auditních organizací**

Za výkon auditu (v souladu s čl. 62 Obecného nařízení, resp. čl. 61 nařízení o Evropském rybářském fondu a na základě usnesení vlády č. 760/2007 z 11. července 2007) je odpovědný AO.

AO pověřuje PAS výkonem:

- auditů systému za účelem nezávislého a objektivního ověření účinného fungování řídicího a kontrolního systému (audity systémů);
- auditů operací na vhodném vzorku pro ověření vykázaných výdajů (audity operací).

Současně musí AO zajistit, aby:

- tento subjekt měl patřičnou funkční nezávislost;
- byly při auditní činnosti zohledňovány mezinárodní auditorské standardy;



- obdržel zprávy z auditů systémů a auditů operací provedených PAS a zajistí jednotný přístup k těmto zprávám na relevantních úrovních implementace; auditní zjištění AO a PAS jsou podkladem pro řízení rizik na úrovni ŘO a PCO.

Výkon auditu systému na úrovni PCO je oprávněn provádět pouze Auditní orgán.

AO a PAS je oprávněn:

- poskytovat poradenství a konzultace s cílem napomoci zavedení efektivního a účinného řídicího a kontrolního systému;
- vyžadovat od ŘO, zprostředkujícího subjektu jakékoliv informace, výpisy/záznamy, vč. kontrolních protokolů a auditních zpráv od externích subjektů provádějících audit u zprostředkujícího subjektu/ŘO, které může PAS využít při provádění auditních šetření;
- zohledňovat zprávy z interních auditů útvarů interních auditů zprostředkujícího subjektu/ŘO;
- účastnit se auditů prováděných Evropskou komisí, které ověřují, zda řídicí a kontrolní systémy fungují účinně;
- provádět audity u příjemců z veřejného nebo soukromého sektoru, včetně přístupu k účetnictví, všem záznamům a dokladům těchto příjemců, které souvisejí s výdaji spolufinancovanými z fondů EU.

### ***1.1.5 Kontrola prováděná NKÚ***

NKÚ je oprávněn vykonávat nezávislou kontrolní činnost ve smyslu příslušných ustanovení Zákona o NKÚ.

NKÚ spatřuje zaměření kontrol prostředků poskytnutých ČR z rozpočtu EU především ve výběru zastoupeném nejpočetnější skupinou kontrolovaných osob, tj. příjemci podpory. Zároveň výběr zaměřuje na oblast s největším počtem projektů a největším podílem alokovaných prostředků. Touto oblastí jsou aktuálně ***kontroly projektů spolufinancovaných ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti v aktuálním programovém období 2007-2013***). Tyto kontroly projektů prováděné kontrolory NKÚ se v rámci kontrolních akcí zabývají kontrolou výdajů spolufinancovaných z výše uvedených nástrojů u příjemců.

Kontroloři se zaměřují na ucelený rámec pro výkon kontroly operací, avšak jejich kontrola není výslovně zaměřena na kontrolu celé implementační struktury. Kritéria pro kontrolu legality a správnosti realizovaných operací (jednotlivých transakcí) vycházejí z právních předpisů Evropských společenství a z právních předpisů ČR.

***Konkrétní postupy kontroly projektů jsou vždy rozpracovány v programech jednotlivých kontrolních akcí, které mohou zahrnovat i další, často specifická kritéria kontroly.***

***Prováděním těchto kontrol je zároveň naplňován jeden z relevantních strategických cílů NKÚ. Úřad by měl poskytovat podporu pro pravidelnou kontrolu legality implementace nástrojů politiky soudržnosti EU v ČR v programovém období 2007–2013 za předpokladu naplnění působnosti dle § 3 odst. 1 písm. d) a § 4 odst. 1 zákona o NKÚ.***

***Hlavním nebo dílčím cílem kontrolních akcí, by mělo být přiměřené ujištění o tom, zda zjištěné skutečnosti vztahující se ke kontrolované oblasti jsou ve všech významných ohledech v souladu s kritérii stanovenými v právních předpisech ES a v národních právních předpisech, pokud stanovují další podmínky pro nakládání s prostředky poskytnutými ČR ze zahraničí.***

Pro příjemce podpory jsou přímo závazná pouze ta ustanovení předpisů ES, která jej zavazují k dodržování konkrétních povinností (např. čl. 8 nařízení Komise (ES) č. 1828/2006 – informační a propagační opatření). Vedle toho je příjemce povinen postupovat v souladu s dalšími předpisy ES, které jej sice přímo nezavazují, avšak povinnosti, jež z nich pro členský stát vyplývají, jsou formulovány ŘO v podmínkách pro přidělení a užití podpory. Při výkonu kontroly u příjemců je tedy nezbytné aplikovat obsahově shodná kritéria stanovená v konkrétních podmínkách financování dané podpory. Pokud podmínky nestanoví veškeré povinnosti dle příslušných předpisů ES, je tento nedostatek vytýkán orgánům implementační struktury.

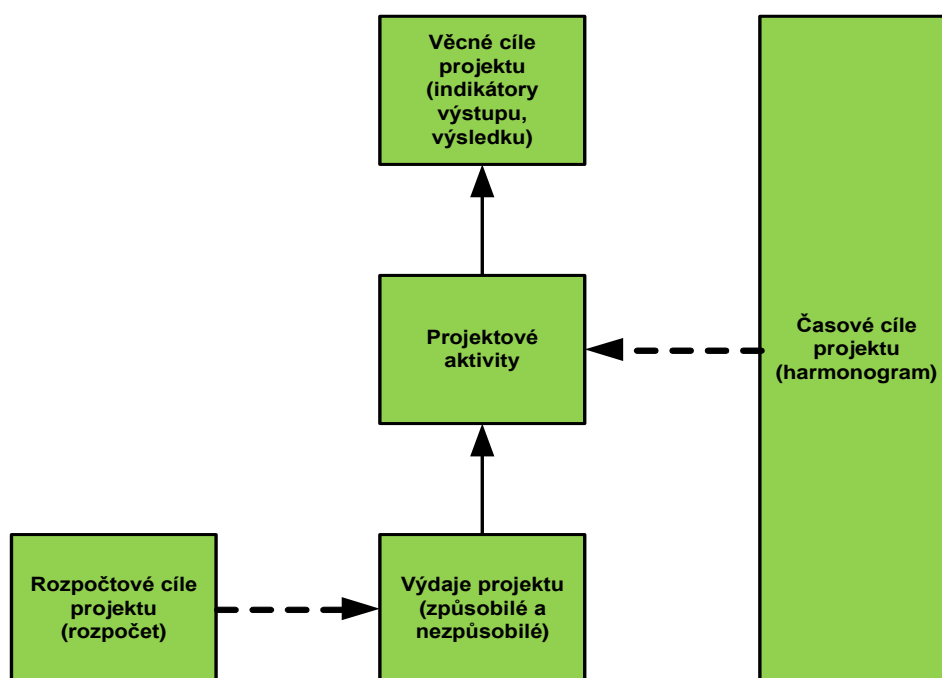
Strukturální fondy a Fond soudržnosti jsou nástroje EU sloužící k dosahování cílů v oblasti zvyšování soudržnosti Společenství, přičemž tyto cíle jsou výsledkem politického procesu. OP a projekty jsou procedurální opatření sloužící k dosahování uvedených cílů na národní úrovni. Výsledkem je soustava cílů na programové a projektové úrovni.

*Posouzení míry naplnění těchto cílů je nezbytné pro kontrolu legality implementace nástrojů politiky soudržnosti EU v České republice.*

*Posouzení by měl NKÚ provádět současně s posouzením účelnosti kontrolovaných činností v souladu se zákonem o NKÚ, kontrolními standardy NKÚ a z věcného hlediska s metodickými pomůckami NKÚ.*

Podle mého názoru by měla vazba mezi projektovými cíli a výdaji na realizaci projektu určovat tzv. osu kontroly, která může směřovat jak od cílů k souvisejícím výdajům, tak i opačným směrem. Cílů projektu je dosahováno realizací projektových aktivit. Na realizaci aktivit projektu jsou vynakládány výdaje (způsobilé i nezpůsobilé) v souladu s projektovým rozpočtem.

Schéma č. 3 – Vazba mezi cíli a výdaji projektu



Kontrolou NKÚ je prověřováno, zda příjemce dosáhl věcných cílů projektu, současně je posuzována i míra naplnění indikátorů výstupu a výsledku projektu. Kontrolou je dále prověřena skutečná realizace projektových aktivit a je vyhodnocena úplnost dokumentace k realizovaným projektovým aktivitám.

Kontroloři prověřují zejména, zda konkrétní aktivita byla realizována ve stanoveném rozsahu a v souladu s harmonogramem, zda je věcné plnění projektových aktivit v souladu s vykázanými výdaji, a zda aktivity a jejich výstupy jsou v souladu s relevantní národní a evropskou legislativou, OP a na něj navazujícími dokumenty a v souladu s podmínkami, které pro financování projektu stanovil ŘO.

Při posuzování plnění cílů projektu z hlediska účelnosti a dodržení zásad efektivity jsou aplikovány ustanovení jiných právních předpisů, a to v závislosti na typu příjemce podpory:

- pro státní příspěvkové organizace: § 53 odst. 4, § 3 písm. e) Zákona o rozpočtových pravidlech;
- pro ostatní příjemce dotací ze státního rozpočtu: § 3 písm. e) Zákona o rozpočtových pravidlech;
- pro územní samosprávné celky a RRRS: § 19 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb.;
- pro příjemce dotací poskytnutých RRRS: § 22 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb.

Mezi doklady, které jsou kontrolou NKÚ prověřovány, patří zejména:

- programový dokument,
- projektová žádost,
- právní akt o udělení podpory s podmínkami financování projektu,
- rozpočet projektu včetně jeho dodatků a změn,
- dohody s případnými partnery projektu,
- smlouvy uzavřené s dodavateli,
- monitorovací zprávy o realizaci projektu,
- dokumentace výstupů projektu,
- zápis z kontroly na místě.

Některé projekty přirozeně dlouhodobé povahy (např. vybudování infrastruktury, výrobní investice) musejí být udržovány v provozu způsobem, který naplňuje původní záměr, alespoň pět let po dokončení (období udržitelnosti). Členský stát prostřednictvím ŘO může toto období zkrátit na tři roky pro investice a pracovní místa vytvořená malými a středními podniky.

Kontrolou NKÚ se v těchto případech prověřuje, zda:

- výsledky projektu v období jeho udržitelnosti neprošly podstatnou změnou;
- ovlivňující povahu projektu nebo prováděcí podmínky, nebo poskytující podniku či veřejnému subjektu nepatřičnou výhodu; způsobenou buď změnou formy vlastnictví položky infrastruktury, nebo zastavením výrobní činnosti;
- příjemce v dostatečném rozsahu zabezpečil majetek pořízený z veřejných zdrojů.

V tomto případě jsou mezi zdroji dokladů zejména: kontrola na místě, právní akt o udělení podpory s podmínkami, zprávy z kontrol provedených řídicím orgánem, účetní evidence a majetkové účty hlavní knihy, dokumentace výstupů projektu (monitorovací zprávy, přílohy faktur se soupisy provedených prací a dodávek atd.), výpis z katastru nemovitostí.

Zjištění NKÚ jsou obvykle charakteru, že příjemce podpory nedodržel vázanost projektu na účel po stanovenou dobu.

Dále je kontrolou NKÚ posuzováno, zda byly naplněny přesně předem stanovené monitorovací indikátory (hledisku výstupu a výsledku), opomíjena je však podstata – tedy k čemu měl projekt sloužit a zda pomohl tak, jak měl.

**Podle mého názoru by se kontrolní činnost neměla omezovat na příjemce dotací, ale především na nastavení celého systému poskytování prostředků. Zahrnuto by mělo být prověřování (účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti) již při tvorbě dokumentů ŘO v podobě vyhlašovaných dotačních titulů, například tzv. výzev.**

**NKÚ neprověřoval při své kontrolní činnosti, zda je systému hodnocení projektů a následného výběru projektů vhodně nastaven. Příjemce dotace může splnit cíle projektu, avšak tyto cíle nemusí harmonizovat s cíli OP.**

Kontroly prováděné poskytovateli dotací, zejména kontroly na místě, by měly být vhodně nastaveny tak, aby bylo skutečně prověřeno to, co na objektu prověřit lze. NKÚ publikoval v kontrolním závěru kontrolní akce č. 10/29 Peněžní prostředky určené na zlepšování životního prostředí a krajiny podle Programu rozvoje venkova kontrolní zjištění:

***Státní zemědělský intervenční fond (jako zprostředkující subjekt) při kontrolách na místě prováděných v letech 2009 a 2010 nepostupoval v souladu s požadavky právních předpisů EU, neboť neposuzoval výměru některých krajinných prvků jako způsobilou plochu***

*a nezahrnoval ji do celkové způsobilé plochy měřených zemědělských pozemků. Tento přístup mohl mít v některých případech vliv na výši dotace poskytnuté příjemci.*

*Kontrolu OP a v rámci něho vybraných projektů by měl NKÚ, dle mého názoru, provádět vždy po ukončení realizace projektu nebo v případě víceetapových projektů po ukončení realizace příslušné etapy. Jedině tak může adekvátně posoudit čerpání prostředků poskytnutých ČR z rozpočtu EU.*

*Doposud žádná z realizovaných kontrol NKÚ neposuzovala uceleně proces nebo finanční tok prostředků komplexně, tj. alokované prostředky a jejich účelné vynaložení. NKÚ nebylo posouzeno (případně vyčísleno), kolik ČR stojí skutečné čerpání prostředků z EU. Zda nemusí vynaložit více prostředků, než následně refunduje ze EU. Je otázkou, zda ČR dosahuje tzv. čistou pozici vůči EU (příjem prostředků z EU převyšuje odvody do EU). Posouzení by mělo na straně výdajů zahrnovat nejen výdaje určené na spolufinancování, ale i nutné vedlejší výdaje, bez kterých by proces finančních mechanismů EU nefungoval.*

Kontrolní závěr z kontrolní akce č. 06/30 Finanční prostředky určené na programy přeshraniční spolupráce obsahuje vyhodnocení:

*Finanční prostředky určené Evropskou unií pro Českou republiku na přeshraniční spolupráci v období 2000 až 2006 nebyly u Phare CBC z 8 % vyčerpány zejména z důvodů nezájmu investorů. Podmínky nutné k proplacení projektů byly plněny a projekty proplaceny až ve třetím roce programového období. Během dvou let zbývá ještě vyčerpat dvě třetiny alokovaných prostředků. Z uvedeného závěru je zřejmé, že se nejedná o toliko vyhodnocení NKÚ, nýbrž prognózu o dočerpání prostředků.*

Pro financování projektů ze strukturálních fondů nebo Fondu soudržnosti jsou stanoveny obecné podmínky omezující kombinaci a rozsah zapojených veřejných finančních zdrojů. Je-li při financování projektu poskytována veřejná podpora, jsou rovněž stanoveny relativní či absolutní míry pro povolení této veřejné podpory.

Kontrolou NKÚ je v případě kombinace a rozsahu financování z veřejných zdrojů prověřováno, zda:

- projekt v určitém časovém úseku čerpal podporu ze strukturálních fondů nebo Fondu soudržnosti pouze v rámci jednoho OP;

- projekt nečerpal podporu z konkrétního fondu vyšší, než jsou celkové schválené veřejné výdaje;
- výdaje projektu nebyly spolufinancovány současně z jiného finančního nástroje Evropských společenství;
- příjemce podpory dodržel závazný podíl spolufinancování projektu z vlastních zdrojů.

Veřejná podpora je neslučitelná s existencí vnitřního trhu EU. Žádný projekt spolufinancovaný z veřejných zdrojů v sobě nesmí zahrnovat zakázanou veřejnou podporu. Tato podmínka znamená nejvyšší možné omezení pro poskytnutí jakékoliv podpory. Nicméně Smlouva o založení ES připouští existenci výjimek ze zákazu veřejné podpory. Platí, že programy nebo individuální projekty spolufinancované ze zdrojů EU nesmí zakládat veřejnou podporu nebo, pokud ji zakládají, musí být povolené na základě aplikace výjimek ze zákazu veřejné podpory.

Kontrolou NKÚ je prověřeno, zda míra podpory poskytnuté státem nebo z jiných veřejných zdrojů, která byla skutečně vyčerpána příjemcem podpory, byla stejná nebo nižší než povolená míra veřejné podpory (ve vztahu k definovaným způsobilým výdajům).

Mezi zdroje dokladů patří zejména výpisy z Centrální evidence dotací ze státního rozpočtu, výpisy z monitorovacího systému strukturálních fondů a Fondu soudržnosti, výstupy z ISPROFIN, účetní knihy příjemce, oznámení podpory, povolení podpory. Údaje z veřejně přístupných databází je třeba vždy potvrdit originálními doklady vyžádanými od kontrolované osoby.

V době podání žádosti o podporu ze strukturálních fondů nebo z Fondu soudržnosti a v době realizace projektu je příjemce povinen vést analytickou evidenci transakcí. V souladu s podmínkami financování proto příjemce musí:

- vést oddělený účetní systém nebo odpovídající účetní kód pro všechny transakce související s projektem. Přitom se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a navazujícími předpisy. Pro kontrolu projektů spolufinancovaných ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti jsou relevantní ta ustanovení zákona o účetnictví, která se týkají účetních záznamů; nebo

- vést v případě příjmu prostředků z rozpočtu EU daňovou evidenci dle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V tomto případě je však nezbytné rozšířit daňovou evidenci v souladu s Metodikou finančních toků a kontroly programů spolufinancovaných ze strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského rybářského fondu na programové období 2007–2013 (vydalo MFČR) tímto způsobem:
  - příslušný doklad musí splňovat předepsané náležitosti účetního dokladu ve smyslu § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, (s výjimkou bodu f) pro subjekty, které nevedou účetnictví, ale daňovou evidenci;
  - předmětné doklady musí být správné, úplné, průkazné, srozumitelné a průběžně chronologicky vedené způsobem zaručujícím jejich trvalost;
  - uskutečněné příjmy a výdaje musí být analyticky vedeny ve vztahu k příslušnému projektu, ke kterému se vážou, to znamená, že na dokladech musí být jednoznačně uvedeno, ke kterému projektu se vztahují.

Kontrolou NKÚ je ověřováno, zda transakce související s projektem jsou v účetnictví nebo v daňové evidenci příjemce odděleně identifikovatelné od ostatních transakcí s projektem nesouvisejících.

Mezi zdroje dokladů patří zejména právní akt o udělení podpory (i s podmínkami), účetní deníky, hlavní knihy, knihy analytických účtů, knihy podrozvahových účtů, daňová evidence, účetní doklady (faktury, výdajové pokladní doklady apod.) a podklady k finančnímu vypořádání projektu dle vyhlášky č. 52/2008 Sb., kterou se stanoví zásady a termíny finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy nebo Národním fondem.

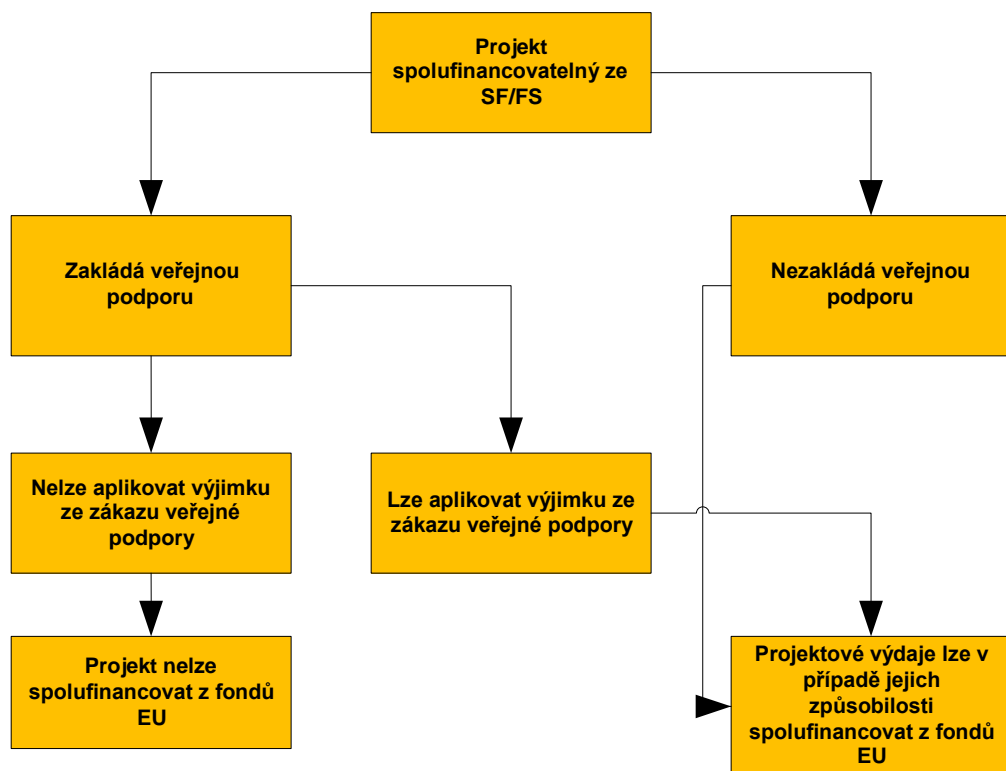
Nutnost prověření způsobilosti projektových výdajů vychází ze skutečnosti, že podpora ze strukturálních fondů nebo z Fondu soudržnosti může být poskytnuta pouze do výše příjemcem vynaložených způsobilých výdajů. Nezpůsobilé výdaje nemohou být z těchto fondů financovány.



Je nutné poznamenat, že veškerá pravidla upravující konkrétní podmínky čerpání finančních prostředků ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti jsou pouze upřesňujícími pravidly, která jen dále zachovávají nebo zpřísňují omezení pro poskytování veřejné podpory.

Způsobilým výdajem proto může být jen takový náklad projektu, který nezakládá zakázanou veřejnou podporu. Náklad projektu, který nezakládá zakázanou veřejnou podporu, však nemusí být způsobilým výdajem.

Schéma č. 4 - Vztah veřejné podpory a způsobilých výdajů



Pozn.: SF – strukturální fondy, FS – Fond soudržnosti

Pozn.: SF – strukturální fondy, FS – Fond soudržnosti

Kontrolou NKÚ je prověřováno nebo posuzováno, zda výdaje vynaložené příjemcem v souvislosti s realizací projektových aktivit jsou způsobilé pro financování ze strukturálních fondů nebo Fondu soudržnosti – a to z následujících hledisek nebo kritérií:

- obecných kritérií způsobilosti výdaje,
- časové způsobilosti výdaje,
- územní způsobilosti výdaje,
- pravidel dokladování výdaje,
- specifických pravidel způsobilosti výdaje.

Výdaje jsou způsobilé pro příspěvek ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti, jestliže jsou přiměřené, tj. odpovídají cenám v místě a čase obvyklým, a jestliže jsou vynaloženy v souladu se stanovenými podmínkami financování a s principy:

- hospodárnosti,
- účelnosti,
- efektivnosti.

Kontrolované výdaje je nutné posuzovat v kontextu projektových cílů a míry jejich plnění.

Výdaje jsou způsobilé pro příspěvek ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti, jestliže vznikly a byly skutečně uhrazeny mezi dnem předložení OP Evropské komisi nebo 1. 1. 2007 a 31. 12. 2015. Projekty nesmějí být dokončeny před počátečním dnem způsobilosti.

***ŘO mohou pro příslušný OP stanovit užší kritéria pro počáteční a koncové datum způsobilosti výdajů. Obecně platí, že výdaje musí vzniknout v průběhu realizace projektu a musí být uhrazeny po počátečním datu způsobilosti výdajů. Výjimkami z uvedeného pravidla jsou odpisy, režijní náklady, věcné příspěvky a výdaje na projektovou dokumentaci.***

ŘO mohou stanovit podmínky způsobilosti výdajů pro projekty dokončené před podáním žádosti o spolufinancování projektu ze strukturálních fondů a *Fondu soudržnosti*. Toto pravidlo se vztahuje pouze na projekty dokončené v průběhu programového období 2007–2013.

Projekty dokončené před podáním žádosti musí být realizovány v souladu s platnými předpisy Evropských společenství a národními předpisy, mimo jiné s pravidly pro řídicí a kontrolní

systémy, pravidly způsobilosti, poskytování informací a publicity a také s pravidly zadávání veřejných zakázek, hospodářské soutěže a s environmentálními pravidly.

Výdaje jsou způsobilé pro příspěvek ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti, jestliže jimi financované aktivity mají příčinnou vazbu na region, na který se vztahuje daná podpora. Rozhodujícím kritériem pro posouzení způsobilosti jsou dopady projektu s přihlédnutím k povaze a smyslu projektu. Region, na který se vztahuje daná podpora, musí mít z realizace projektu prokazatelně úplný nebo převažující prospěch.

Pro jednotlivé OP, u nichž je územní způsobilost projektových aktivit a souvisejících výdajů posuzována, jsou území vymezena takto:

- Výdaje projektů OP vyhlášených k naplnění cílů politiky soudržnosti Konvergence a Regionální konkurenceschopnost a zaměstnanost jsou způsobilé na území úrovně NUTS 2, pro které byl daný OP vyhlášen.
- Výdaje projektů OP spolufinancovaných z Fondu soudržnosti (jedná se o vybrané prioritní osy operačního programu Doprava a operačního programu Životní prostředí) jsou způsobilé na celém území ČR.
- Výdaje projektů OP vyhlášených k naplnění cíle Evropská územní spolupráce jsou způsobilé na území úrovně NUTS 3, pro které byl daný OP vyhlášen.

Územní přesahy projektových dopadů v rámci jednoho cíle politiky soudržnosti jsou nepřipustné, až na výjimky stanovené ŘO. Nástrojem řešení zamezení vzniku územních přesahů v rámci jednoho cíle politiky soudržnosti jsou tzv. integrované projekty. Územní přesahy projektových dopadů mezi více cíli politiky soudržnosti jsou nepřipustné bez výjimky.

Nástrojem k řešení tohoto omezení jsou tzv. zrcadlové projekty. Na úrovni OP mohou být také vytvořeny tzv. vícecílové prioritní osy, které umožní realizaci projektů s paralelními dopady do územních jednotek vymezených pro více cílů politiky soudržnosti. V rámci OP Přeshraniční spolupráce lze v řádně odůvodněných případech z Evropského fondu pro regionální rozvoj financovat výdaje vynaložené při provádění operací nebo částí operací až do výše 20 % příspěvku z tohoto fondu na daný OP v oblastech úrovně NUTS 3, které přiléhají k oblastem způsobilým pro tento program nebo které jsou obklopeny takovýmito oblastmi. Ve výjimečných případech, na nichž se dohodnou Evropská komise a členské státy, se tato pružnost může rozšířit na územní jednotky úrovně NUTS 2.

Způsobilé výdaje musí být identifikovatelné a prokazatelné a musí být doložitelné průkaznými účetními doklady, to znamená, že musí být definitivní a zachycené odpovídajícím způsobem a v souladu s požadavky legislativy v účetnictví nebo daňové evidenci příjemce pomoci. Výdaje, které jsou z věcného hlediska způsobilé, avšak nejsou řádně doložené, je nutno vždy považovat za výdaje nezpůsobilé.

Prostřednictvím účetních dokladů dokládá příjemce současně tři základní skutečnosti:

- časovou způsobilost z hlediska vzniku výdaje,
- časovou způsobilost z hlediska uhrazení výdaje,
- přímou vazbu vynaloženého způsobilého výdaje na projekt a jeho nezbytnost pro realizaci projektu.

ŘO mohou dále specifikovat způsoby dokladování jednotlivých druhů výdajů. Výdaje musí být zaplacený příjemcem a zaplacení musí být doloženo před jejich certifikací a proplacením ze strukturálních fondů nebo Fondu soudržnosti. Zaplacení lze doložit např. výpisy z bankovních účtů, výdajovými pokladními doklady, popřípadě předložením zápočtu závazku.

Pro následující druhy nákladů platí výjimka z povinnosti dokladovat zaplacení výdaje při žádosti o platbu ze strukturálních fondů nebo Fondu soudržnosti:

- odpisy, režijní náklady a věcné příspěvky;
- u výdajů financovaných z Evropského sociálního fondu jsou to odměny nebo platy vyplacené třetí osobou ve prospěch účastníků projektu a potvrzené příjemci dávky.

Cílem paušálního vykazování výše uvedených nákladů je ulehčit dokladování způsobilých výdajů jak pro příjemce, tak i pro administrující orgány při předkládání a posuzování žádosti o platbu ze strukturálních fondů nebo Fondu soudržnosti. Příjemce však není zbaven povinnosti prokázat skutečnou výši vynaložených a uhrazených nepřímých nákladů projektu v rámci následných kontrol a auditů. Z výše uvedeného plyne, že příjemce musí vést příslušnou evidenci těchto nákladů v účetnictví nebo v daňové evidenci.

Výdaje jsou způsobilé pro příspěvek ze strukturálních fondů nebo Fondu soudržnosti, jestliže jsou vynaloženy v souladu s Pravidly způsobilých výdajů pro programy spolufinancované ze

strukturálních fondů a Fondu soudržnosti na programové období 2007-2013, přijatými usnesením vlády ze dne 24. ledna 2007 č. 61. ŘO mohou v rámci OP stanovit pro jednotlivé druhy výdajů užší pravidla způsobilosti. Pravidla způsobilosti výdajů na nástroje finančního inženýrství a na bydlení musí být v souladu s podmínkami stanovenými v předpisech ES. Pokud nejsou stanovena pravidla způsobilosti na úrovni Evropských společenství, tak se na náležitých vnitrostátních pravidlech pro programy spolufinancované v rámci cíle Evropská územní spolupráce dohodnou členské státy, které se programu účastní.

Mezi zdroje dokladů patří zejména projektová žádost, rozpočet projektu včetně jeho dodatků a změn, právní akt o udělení podpory (i s podmínkami), žádosti o platbu podané v rámci projektu včetně příloh, soupisky účetních dokladů a výpisy z účetních knih zachycující transakce související s kontrolovaným projektem, účetní doklady k transakcím souvisejícím s realizací projektu (např. faktury, výpisy z bankovních účtů, výdajové pokladní doklady, zápočty pohledávek) s přínáležejícími přílohami.

Některé projekty ze své podstaty generují příjmy, o něž je nutné snížit celkovou výši způsobilých výdajů nárokových k proplacení z Evropského fondu pro regionální rozvoj nebo Fondu soudržnosti.

Projektem vytvářejícím příjmy se rozumí operace (projekt), jejíž celkové náklady přesahují 1 000 000 EUR a která zároveň:

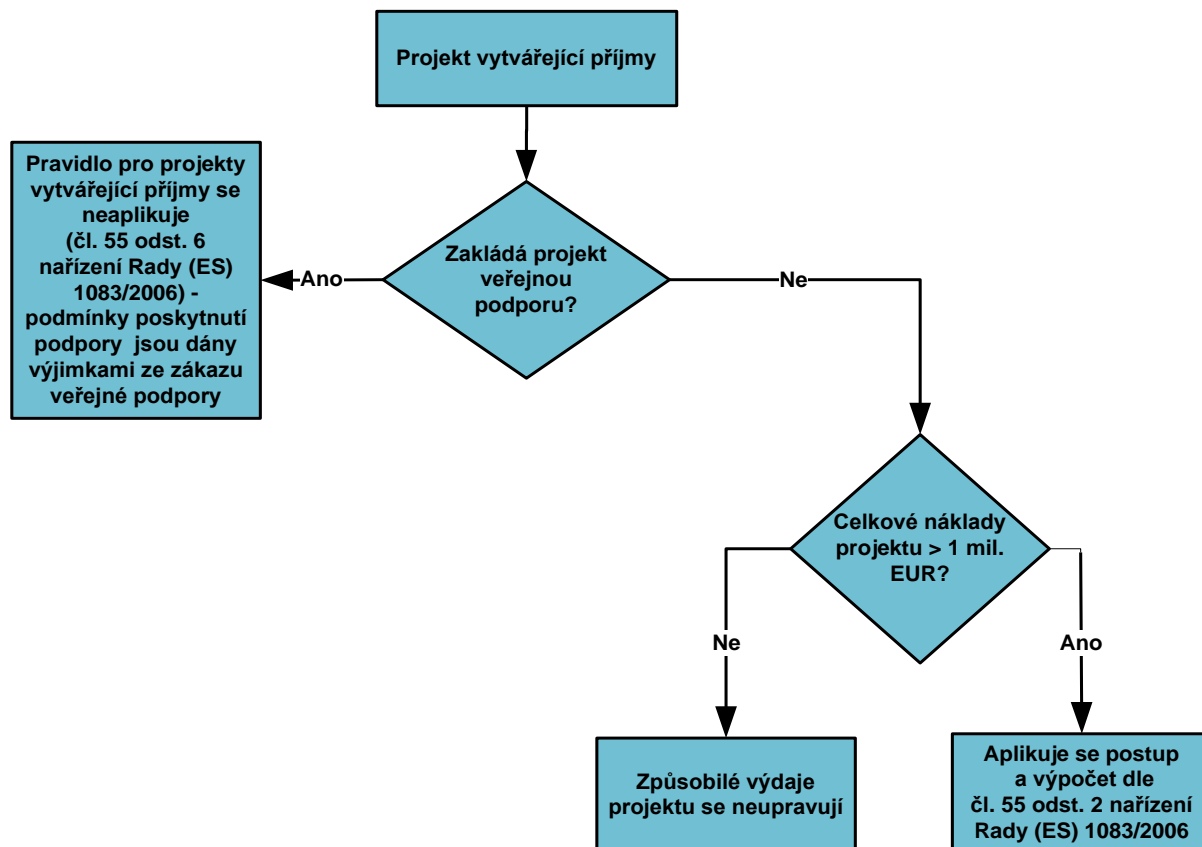
- zahrnuje investici do infrastruktury, za jejíž používání se účtují poplatky hrazené přímo uživateli, nebo
- zahrnuje prodej nebo pronájem pozemků či budov, nebo
- zahrnuje jiné poskytování služeb za úplatu.

Při posuzování, zda je nutno příjmy odečítat od celkové výše nároku na proplacení způsobilých výdajů, není rozhodující investiční či neinvestiční charakter projektu.

Pravidlo pro odečet příjmů se neaplikuje na projekty podléhající pravidlům o veřejné podpoře ve smyslu Smlouvy o založení ES.

Kontrolou NKÚ je prověřováno, zda příjemce deklaroval příjmy generované projektem ve správné výši, případně zda plánované příjmy projektu kvantifikované v projektové žádosti doložil relevantními doklady.

Schéma č. 5 – Zobrazení odečtu příjmů



Mezi zdroje dokladů patří zejména právní akt o udělení podpory (i s podmínkami), účetní deníky, hlavní knihy, knihy analytických účtů, knihy podrozvahových účtů, daňová evidence, příslušné účetní doklady (zejména faktury a příjmové a výdajové doklady), projektová žádost, rozpočet projektu včetně jeho dodatků a změn, studie proveditelnosti vč. podkladů, žádosti o platbu podané v rámci projektu (včetně příloh), soupisky účetních dokladů.

Publicita projektu je jednou ze základních podmínek pro financování projektu ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti. Jejím prostřednictvím EU prezentuje svou úlohu při naplňování cílů politiky soudržnosti.

***Kontrolou je NKÚ prověřováno, zda příjemce učinil v souvislosti s realizací aktivit projektu opatření k informování veřejnosti o spoluúčasti strukturálních fondů nebo Fondu***

*soudržnosti na jejich financování, a to ve lhůtách a rozsahu požadovaných legislativou. Kontrolou NKÚ je prověřováno, zda příjemce podpory plnil informační a propagační opatření pro veřejnost jak ve fázi provádění operace (projektu), tak po dokončení projektu, a to v závislosti na charakteru projektu a na výši celkového veřejného příspěvku na operaci (projekt).*

Mezi zdroje dokladů patří zejména kontrola na místě a dokumentace publicity projektu (např. fotografie, publikované články, brožury, umístěná loga atd.).

Zadávání zakázek v rámci projektů spolufinancovaných ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti v souladu s legislativou je základním předpokladem pro způsobilost výdajů vynaložených na tyto zakázky. Kontrolu postupu příjemce při zadávání veřejných zakázek spadá do působnosti zákona č. 137/2006 Sb., Zadávání zakázek nespádajících do působnosti uvedeného zákona musí splňovat zásady transparentnosti, rovného zacházení, zákazu diskriminace a úměrnosti.

V souladu s těmito zásadami je kontrolou NKÚ prověřen postup příjemce při:

- doručování výzev k předkládání nabídek stanovenému počtu uchazečů nebo jejich zveřejňování;
- stanovení hodnoticích kritérií a kvalifikačních předpokladů;
- dodržování lhůt pro podání nabídek;
- sestavování a jednání hodnoticí komise, je-li její ustavení vyžadováno pravidly;
- vyhodnocování nabídek v souladu s hodnoticími kritérii a kvalifikací uchazečů;
- rozhodování o výběru dodavatele v souladu s výsledky hodnocení nabídek;
- uzavírání smluv s vítězným uchazečem;
- zdůvodnění rozhodnutí zadavatele o zrušení zadávacího řízení;
- informování všech uchazečů o výsledcích zadávacího řízení.

Mezi zdroje dokladů patří zejména kompletní dokumentace k výběrovým řízením na dodavatele včetně uzavřených smluv.

V případě zjištění pochybení ze strany příjemce provádějí kontrolující právní kvalifikaci tohoto pochybení a přesně identifikují druh deliktu, který byl spáchán. Při nesplnění

povinností souvisejících s realizací projektů spolufinancovaných ze strukturálních fondů a z Fondu soudržnosti dochází nejčastěji ke spáchání následujících druhů deliktů:

- porušení rozpočtové kázně,
- nesrovnalost,
- trestný čin,
- přestupek či jiný správní delikt,
- jiné pochybení, které nemá charakter některého z výše uvedených deliktů.

V zásadě platí, že naplnění skutkových podstat jednotlivých druhů deliktů je nutné posuzovat vždy samostatně. V praxi tak může docházet k případům, kdy jediné jednání příjemce (příp. jeho zaměstnanců či členů orgánů) naplňuje znaky více druhů deliktů.

***Správná právní kvalifikace zjištěných nedostatků má vliv nejen na správnost samotného kontrolního protokolu, ale je též významná pro další úkony v rámci kontrolní akce, které navazují na kontrolu projektů (např. plnění oznamovacích povinností NKÚ).***

***Mezi nejvýznamnější kategorie deliktů, které souvisejí s realizací projektů financovaných ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti, náleží nesrovnalosti a porušení rozpočtové kázně.***

Nesrovnalostí se rozumí *porušení právních předpisů Společenství v důsledku jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu, které vede nebo by mohlo vést ke ztrátě v souhrnném rozpočtu Evropské unie, a to započtením neoprávněného výdaje do souhrnného rozpočtu*<sup>44</sup>.

V režimu Zákona o rozpočtových pravidlech má porušení rozpočtové kázně u příjemce prostředků zpravidla podobu neoprávněného použití<sup>45</sup> nebo zadržení<sup>46</sup> peněžních prostředků

---

<sup>44</sup> Článek 2 bod 7 nařízení Rady (ES) č. 1083/2006; další definice související s pojmem nesrovnalosti lze nalézt v článku 27 nařízení Komise (ES) č. 1828/2006.

<sup>45</sup> Dle ustanovení § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb. se rozumí neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.

<sup>46</sup> Dle ustanovení § 3 písm. f) zákona č. 218/2000 Sb. se rozumí zadržením peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu porušení povinnosti vrácení prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu ve stanoveném termínu.



poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv. V případě, že je příjemcem prostředků ze strukturálních fondů organizační složka státu či státní příspěvková organizace, existují i jiné skutkové podstaty tohoto deliktu (např. neplní-li organizační složka státu určené úkoly nejehospodárnějším způsobem).

V režimu zákona č. 250/2000 Sb. (tj. v případě regionálních OP) se porušením rozpočtové kázně rozumí každé neoprávněné použití<sup>47</sup> nebo zadržení<sup>48</sup> prostředků poskytnutých z příslušného územního rozpočtu, resp. rozpočtu regionální rady regionu soudržnosti.

Tabulka č. 2 – Porovnání nesrovnalostí a porušení rozpočtové kázně

	Nesrovnalost	Porušení rozpočtové kázně
<b>Objekt</b>	Finanční zájmy EU	Finanční zájmy státu či územních veřejnoprávních korporací
<b>Subjekt (příjemce)</b>	Osoba odpovědná za hospodaření s prostředky	Osoba odpovědná za hospodaření s prostředky
<b>Jednání</b>	Aktivní i pasivní	Aktivní i pasivní
<b>Následek<sup>49</sup></b>	Porušení či ohrožení chráněného zájmu	Porušení chráněného zájmu
<b>Příčinná souvislost<sup>50</sup></b>	Vyžaduje se příčinná souvislost mezi jednáním a následkem	Vyžaduje se příčinná souvislost mezi jednáním a následkem <sup>51</sup>
<b>Zavinění</b>	Není vyžadováno	Není vyžadováno

<sup>47</sup> Dle ustanovení § 22 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb. se neoprávněným použitím peněžních prostředků rozumí takové použití, kterým byla porušena povinnost stanovená zákonem, smlouvou nebo rozhodnutím o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušeny podmínky, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.

<sup>48</sup> Dle ustanovení § 22 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb. se zadržením peněžních prostředků rozumí porušení povinnosti vrácení poskytnutých prostředků ve stanoveném termínu.

<sup>49</sup> Minimální výše majtkové újmy není stanovena ani v případě nesrovnalostí ani v případě porušení rozpočtové kázně. Proto ke spáchání nesrovnalosti či porušení rozpočtové kázně dochází i v případě deliktů s bagatelním finančním dopadem na rozpočet, příp. s potenciálním bagatelním dopadem na rozpočet.

<sup>50</sup> Souvislost mezi protiprávním jednáním a škodou. Ustanovení § 5 tr. zákoníku definuje: příčinná souvislost mezi jednáním pachatele a následkem je dána tehdy, pokud by bez zaviněného jednání pachatele škodlivý následek nenastal. Obdobně je tomu od 1. ledna 2010 dle v § 16 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

<sup>51</sup> Dle zákona č. 218/2000 Sb. je v případě neoprávněného použití rozpočtových prostředků vyžadována relativně úzká příčinná souvislost mezi protiprávním jednáním a výdejem těchto prostředků.

*V praxi byl NKÚ zjištěn případ příjemce podpory, kterým byla právnická osoba podávající v průběhu realizace projektu žádost o platbu. Veškeré výdaje na projekt byly propláceny zpětně (příjemce neobdržel žádnou zálohovou platbu). Do žádosti o platbu zahrnul příjemce i výdaje, které nesouvisely s realizací projektu (konkrétně se jednalo o výdaje na služební cesty zaměstnanců, které byly učiněny za jiným účelem než realizace aktivit projektu). Poskytovatel v rámci kontroly žádosti o platbu odhalil nezpůsobilé výdaje a odmítl je příjemci proplatit. Takové jednání příjemce naplňuje znaky nesrovnalosti (došlo k ohrožení rozpočtu prostřednictvím neoprávněného výdaje). Nejedná se však o porušení rozpočtové kázně, neboť nedošlo k neoprávněnému výdeji rozpočtových prostředků. Osobou odpovědnou za nesrovnalost je sám konečný příjemce (tj. právnická osoba). V případě, že příslušný zaměstnanec zahrnul dané výdaje do žádosti o platbu úmyslně, dopustil se tím pokusu trestného činu poškozování finančních zájmů Evropských společenství (§ 260 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, před jeho účinností, to byl § 129a zákona č. 140/1961).*

*NKÚ popsal zjištění, kdy příjemce obdržel zálohovou platbu na projekt, jehož předmětem byla rekvalifikace a následné zaměstnání osob. Příjemce začal realizovat plánované aktivity projektu v souladu s harmonogramem. V důsledku nedostatečného zájmu ze strany osob cílové skupiny však musel projekt zastavit, aniž vyčerpal celou zálohu. Tím, že byl cíl projektu zmařen, byla podpora v konečném důsledku hodnocena jako neúčelně poskytnutá. Příjemce oznámil zmaření cíle projektu poskytovateli a ten celou věc postoupil finančnímu úřadu, který uložil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši poskytnuté zálohy a dále penále. Předmětné jednání (zastavení projektu, aniž došlo k naplnění cíle) naplňuje znaky nesrovnalosti i porušení rozpočtové kázně.*

*Případ opět identifikovaný NKÚ, kdy příjemce, organizační složka státu, realizoval část aktivit projektu prostřednictvím dodavatelů. V rámci zadávacího řízení nesprávně posoudil prokázání kvalifikačních kritérií a zadal zakázku uchazeči, který tato kritéria neprokázal. Předmětné jednání představuje jednak správní delikt ve smyslu zákona o veřejných zakázkách a dále nesrovnalost.*

*V případě zjištění pochybení ze strany příjemce je nutné tato pochybení správně klasifikovat a vyčíslit objem zjištěných nedostatků. Klasifikace zjištěných nedostatků a jejich finanční vyčíslení má význam nejen pro správné stanovení celkového finančního objemu zjištěných*

*nedostatků, ale je též významná pro další úkony v rámci kontrolní akce NKÚ, především pro vyhodnocení výstupů kontroly projektů na úrovni implementačních orgánů. Klasifikaci a vyčíslení finančního objemu zjištěných nedostatků a údaj o počtu takových nedostatků je nutno uvádět v kontrolní dokumentaci. Smyslem klasifikace je poskytnout dostatečný podklad pro potřeby shrnutí a vyhodnocení poznatků z provedené kontrolní akce. Hlavními kritérii je významnost zjištěného nedostatku a možnost jeho kvantifikace.*

NKÚ klasifikuje zjištěný nedostatek, jako skutečnost zjištěnou při kontrole dané operace, která znamená odchylku od žádoucího stavu, který je stanoven příslušným kritériem.

Pokud se nedostatek týká základních právních požadavků vztahujících se k dané operaci (např. vykázané výdaje nebyly ve skutečnosti vynaloženy, nebyla dodržena kritéria způsobilosti, způsobilé výdaje nebyly doloženy podpůrnou dokumentací), tak se jedná o nedostatek postihující podmínku pro platbu.

Jedná-li se o nedostatek postihující konkrétní podmínky vztahující se k dané operaci vyplývající například z právních předpisů či z rozhodnutí o poskytnutí dotace. Jedná se o nedostatky, které nemají přímý dopad na platbu, ale mohou vést k finančním opravám nebo jiným sankcím vůči příjemcům (např. některá pochybení při zadávání veřejných zakázek), tak jde o nedostatek postihující jiné aspekty.

Kontrolující člení zjištěné nedostatky na vyčíslitelné, tj. postihující podmínku pro platbu, který má přímý a měřitelný finanční dopad na výši peněžní částky poskytnuté na projekt financovaný z veřejných rozpočtů (např. výše uplatněných nezpůsobilých výdajů či vykázaná množství, která neodpovídají skutečnosti).

Naopak nevyčíslitelné jsou, týkají-li se

- podmínek pro platbu nebo jiných aspektů souvisejících s dodržováním předpisů, které nemají přímý finanční dopad na částku operace (např. nedodržení lhůt stanovených v předpisech); nebo
- podmínek pro platbu, které mohou mít dopad na částku uskutečněné operace, který však nelze změřit (např. některá pochybení při zadávání veřejných zakázek či chybějící bankovní záruka); nebo
- podmínek pro platbu a který má přímý finanční dopad na uskutečněnou operaci, avšak přesnou hodnotu chyby nelze pro nedostatek informací vyčíslit (např. nevhodná podkladová dokumentace k vykázaným výdajům).

Zjištěný nedostatek, který vždy nelze vyčíslit a který není významný z hlediska kvantitativního, nýbrž z hlediska kvalitativního. Stupeň závažnosti se stanoví podle důležitosti zásad, které byly porušeny, a podle významnosti skutečností a skutečných nebo možných důsledků, lze definovat jako:

- Významný z hlediska kontextu, tzn., souvisí se skutečnostmi, které jsou významné svými průvodními okolnostmi (např. neposkytnutí dodatečných informací k zadávací dokumentaci všem uchazečům může být významné či naopak nevýznamné v závislosti na předmětu dotazu a jeho vztahu k zadávací dokumentaci).
- Významný z hlediska povahy, tzn., souvisí se skutečnostmi, které jsou významné z důvodu důležitosti porušeného pravidla nebo z důvodu závažnosti porušení pravidla (např. úmyslná jednání, poskytování nepravdivých nebo neúplných informací).

### **Auditní činnosti prováděné orgány Evropské komise a Evropského účetního dvora**

Evropská komise se přesvědčuje, že v rámci OP byly zavedeny a účinně fungují řídicí a kontrolní systémy. Toto ujištění získává na základě výročních kontrolních zpráv a stanoviska AO k těmto zprávám a na základě poznatků z vlastních auditů.

Evropský účetní dvůr v rámci své působnosti vykonává samostatné a nezávislé audity vyplývající z jeho působnosti.

Za účelem boje proti podvodům, úplatkářství a jakékoli jiné nedovolené činnosti poškozující finanční zájmy EU může Evropský úřad pro boj proti podvodům (dále jen „OLAF“) ze své pravomoci provádět v implementační struktuře OP správní vyšetřování. Tímto správním vyšetřováním se rozumí inspekce, kontroly a jiná opatření prováděná zaměstnanci úřadu OLAF.

## **1.2 Zemědělská politika 2007 – 2013**

### ***1.2.1 Institucionální zabezpečení***

Platební agentura – Státní zemědělský intervenční fond provádí administraci a kontrolu žádostí o podporu v rámci opatření Programu rozvoje venkova ČR. Zajišťuje platby všech opatření z programu rozvoje venkova.

ŘO – MZe zodpovídá za účinné a správné řízení a provádění Programu rozvoje venkova ČR na období 2007 - 2013 v rámci Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova.

Certifikační subjekt – jeho ustanovení je v kompetenci MFČR.

Na základě ustanovení kompetentním orgánem ověřuje účty platební agentury, pokud jde o jejich pravdivost, úplnost a přesnost, s přihlédnutím k zavedenému systému řízení a kontroly v souladu s nařízením Komise (ES) kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1290/2005, pokud jde o akreditaci platebních agentur a dalších subjektů a schválení účetní závěrky.

Kompetentní orgán – se zřizuje v rámci struktury MFČR (na základě usnesení vlády č. 603/2006 ze dne 24. května 2006) k finančním tokům Společné zemědělské politiky a Společné rybářské politiky v České republice pro období let 2007 až 2013 a jejich institucionálnímu zabezpečení.

Tento orgán je kompetentní vydat nebo odebrat akreditaci platební agentuře a vykonávat úkoly v souladu s nařízením Rady (ES) č. 1290/2005 a prováděcími předpisy ve smyslu akreditace platebních agentur a dalších subjektů a vyřizování plateb.

Kontaktní bod AFCOS - je MZe. Centrálním bodem je pak Nejvyšší státní zastupitelství, které je odpovědné v boji proti podvodům. V souladu s nařízením Komise č.1848/2006 přijímá kontaktní bod AFCOS MZe ve vnitřní úrovni hlášení o podezření na nesrovnalost a hlášení o nesrovnalosti a vykonává další činnosti dle nařízení Komise č.1848/2006.

### ***1.2.2 Auditní činnost***

O tom, že finanční prostředky poskytnuté platební agentuře jsou řádně a v souladu s předpisy administrovány, se Kompetentní orgán přesvědčuje a Komisi dokládá podle nařízení Komise (ES) č. 885/2006 formou Certifikátu a Auditní zprávy. Tento Certifikát a Zpráva jsou zpracovávány vždy za daný finanční rok funkčně nezávislým Certifikačním subjektem. Certifikační subjekt ověřuje účty platební agentury. Výsledky svých šetření uvede Certifikační subjekt v Certifikátu a Auditní zprávě o certifikaci za příslušný finanční rok. Tuto zprávu předkládá Kompetentní orgán nejpozději 1. února kalendářního roku následujícího po ukončení roku finančního spolu s účetní uzávěrkou příslušných účtů Evropské komisi.

Součástí monitorování akreditace je plnění jednotlivých doporučení z Auditních zpráv, které jsou projednávány na čtvrtletních jednáních Kompetentního orgánu s platební agenturou a Certifikačním subjektem. Kompetentní orgán může rozhodnout o odebrání akreditace platební agentuře v případě, že platební agenturou nejsou plněna akreditační kritéria a tento nedostatek není ze strany platební agentury odstraněn.

Existence a realizace OP rozvoje venkova ČR má přispívat k dosažení cílů stanovených Národním strategickým plánem rozvoje venkova, tj. k rozvoji venkovského prostoru České republiky na bázi trvale udržitelného rozvoje, zlepšení stavu životního prostředí a snížení negativních vlivů intenzivního zemědělského hospodaření. Program má dále umožňovat vytváření podmínky pro konkurenceschopnost České republiky v základních potravinářských komoditách. Program bude také podporovat rozšiřování a diverzifikaci ekonomických aktivit ve venkovském prostoru s cílem rozvíjet podnikání, vytvářet nová pracovní místa, snížit míru nezaměstnanosti na venkově a posílit sounáležitost obyvatel na venkově.

Monitorovací systém programu rozvoje venkova umožňuje sledování jeho realizace, na úrovni projektu je propojen s informačním systémem MZe a MFČR, který umožňuje kontinuální sledování finančních toků.

ŘO zodpovídá za pořizování a aktualizaci dat do monitorovacího systému. Byl ustaven Monitorovací výbor, jehož úkolem je projednávat a schvalovat kritéria pro výběr projektů.

Cílem hodnocení je zvýšit kvalitu, účinnost a efektivitu provádění Programu pro rozvoj venkova. Hodnotí se účinek Programu z hlediska strategických směrů Společenství podle článku 9 a problémy rozvoje venkova charakteristické pro dotyčné členské státy a regiony, přičemž se přihlíží k požadavkům udržitelného rozvoje a k vlivu na životní prostředí, jakož i k plnění požadavků příslušných právních předpisů Společenství.

## **VII. Kontrola na úseku finanční činnosti ve Slovenské republice**

Právní postavení, pravomoc a působnost NKÚ SR<sup>52</sup>.

---

<sup>52</sup> <http://www.nku.gov.sk/sk/web/nku>

Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky je štátny orgán so sídlom v Bratislave, ktorý je vo svojej kontrolnej činnosti nezávislý, väzaný len zákonom.

Postavenie a pôsobnosť NKÚ SR ustanovuje čl. 60-63 Ústavy Slovenskej republiky a zákon č. 39/1993 Z. z., o Najvyššom kontrolnom úrade Slovenskej republiky.

NKÚ SR vykonáva svoju kontrolnú činnosť na základe usnesení Národnej rady Slovenskej republiky a podľa vlastného plánu kontrolnej činnosti.

#### Působnost NKÚ SR

Úrad kontroluje hospodárenie s:

- a) prostriedky rozpočtu, ktoré podľa zákona schvaľuje Národná rada Slovenskej republiky alebo Vláda Slovenskej republiky,
- b) majetok, majetkovými právami, finančnými prostriedkami, záväzkami a pohľadávkami štátu, verejnoprávnich inštitúcií, Fondu národného majetku Slovenskej republiky, obcí, vyšších územných celkov, právnických osôb s majetkovou účasťou štátu, právnických osôb s majetkovou účasťou verejnoprávnich inštitúcií, právnických osôb Fondu národného majetku Slovenskej republiky, právnických osôb s majetkovou účasťou obcí, právnických osôb s majetkovou účasťou vyšších územných celkov, právnických osôb zriadených obcami alebo právnických osôb zriadených vyššími územnými celkami,
- c) majetkom, majetkovými právami, finančnými prostriedkami a pohľadávkami, ktoré boli poskytnuté Slovenskej republike, právnickými osobami alebo fyzickými osobami v rámci rozvojových programov alebo iných obdobných dôvodov zo zahraničia,
- d) majetkom, majetkovými právami, finančnými prostriedkami pohľadávkami a záväzkami, za ktoré Slovenská republika prevzala záruku,
- e) majetkom, majetkovými právami, finančnými prostriedkami pohľadávkami a záväzkami právnických osôb vykonávajících činnosť vo verejnom zájme.

NKÚ SR v rámci svojej pôsobnosti kontroluje:

- a) spôsob výberu a vymáhania daní, celov, odvodov, poplatkov a pokút, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu republiky, rozpočtu obcí a rozpočtu vyšších územných celkov,
- b) výkon a uplatňovanie práv a dodržiavanie povinností vyplývajících z finančne ekonomických vzťahov vznikajících v rámci hospodárenia, jejich účastníkem je subjekt uvedený v § 4 zákona č. 39/1993 Z.z., o NKÚ SR.

Pro účely zákona č. 39/1993 Z.z., o NKÚ SR, se za prostředky státního rozpočtu republiky považují i prostředky EU a jiné prostředky ze zahraničí poskytnuté na financování projektů na základě mezinárodních smluv.

#### Mezinárodní spolupráce

- a) NKÚ SR zastupuje Slovenskou republiku v mezinárodních organizacích sdružujících nejvyšší kontrolní instituce členských států.
- b) NKÚ SR spolupracuje s nejvyššími kontrolními institucemi v zahraničí v souladu s mezinárodními smlouvami, kterými je Slovenská republika vázaná. Za tímto účelem může posílat své kontrolní pracovníky do mezinárodních kontrolních orgánů.
- c) NKÚ SR přizpůsobuje a uplatňuje mezinárodní standardy kontrolní činnosti používané v Evropské unii pro podmínky ve Slovenské republice pro účely potřebné kvality kontrolní činnosti a odborné způsobilosti.

Kontrolní působnost NKÚ SR se vztahuje na:

- a) vládu, ministerstva a ostatní ústřední orgány státní správy Slovenské republiky a orgány jim podřízené,
- b) státní orgány jako právnické osoby, ke kterým vykonávají funkci zakladatele anebo zřizovatele ústřední orgány státní správy anebo jiné státní orgány,
- c) obce a vyšší územní celky, právnické osoby zřízené obcemi, právnické osoby zřízené vyššími územními celky, právnické osoby s majetkovou účastí obcí a právnické osoby s majetkovou účastí vyšších územních celků,
- d) státní účelové fondy, veřejnoprávní instituce zřízené zákonem, právnické osoby, ve kterých mají majetkovou účast veřejnoprávní instituce, právnické osoby s majetkovou účastí státu,
- e) Fond národního majetku Slovenské republiky, právnické osoby s charakterem přirozeného monopolu s majetkovou účastí Fondu národního majetku Slovenské republiky převyšující 34%, jiné právnické osoby s majetkovou účastí Fondu národního majetku Slovenské republiky nejméně 50%,
- f) fyzické osoby a právnické osoby.

NKÚ SR vykonává kontrolu z hlediska dodržování všeobecně závazných právních předpisů, hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti.



NKÚ SR vykonává na základě usnesení Národní rady Slovenské republiky pro její potřebu kontrolu v rozsahu svojí působnosti.

NKÚ SR vypracovává stanovisko k návrhu státního rozpočtu Slovenské republiky, ve kterém hodnotí také návrh rozpočtu veřejné správy a stanovisko k návrhu státního závěrečného účtu Slovenské republiky. Stanovisko k návrhu státního rozpočtu Slovenské republiky předkládá Národní radě Slovenské republiky v lhůtě podle zvláštního předpisu. Stanovisko k návrhu státního závěrečného účtu Slovenské republiky NKÚ SR předkládá Národní radě Slovenské republiky v lhůtě 30 dní po rozhodnutí vlády Slovenské republiky.

NKÚ SR plní úlohy orgánu vydávajícího vyhlášení o ukončení pomoci ze strukturálních fondů a úkoly orgánu vydávajícího prohlášení o ukončení projektu a pomoci z kohezního fondu, zodpovídá za obsah těchto vyhlášení a předkládá je příslušným orgánům.

NKÚ SR se na žádost Národní banky Slovenska, (dále jen „NBS“) podílí na procesu návrhu nezávislého externího auditora na ověřování účetních závěrek NBS, jak to umožňují pravidla platné v eurozóně pro proces návrhu nezávislých externích auditorů národních centrálních bank v rámci Evropského systému centrálních bank.

NKÚ SR předkládá Národní radě Slovenské republiky nejpozději do konce března správu o výsledcích kontrolní činnosti za uplynulý kalendářní rok.

*Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky, tak má jak vyplývá z tohoto přehledu lepší možnost kontroly ÚSC, která v ČR stále není z pozice NKÚ možná. Taktéž může Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky kontrolovat právnické osoby zřízené obcemi, právnické osoby zřízené vyššími územními celky, právnické osoby s majetkovou účastí obcí a právnické osoby s majetkovou účastí vyšších územních celků, o čemž se u nás v současné době vede na půdě PSP ČR diskuse, při schvalování novely Zákona o NKÚ a Ústavy ČR.*

## **VIII. Právní úprava kontroly na úseku finanční kontroly z hlediska de lege ferenda**

Shora v kapitole o NKI EU jsem se u těch NKI, kteří ho provádějí, zmínil o auditu výkonnosti. Pro AV existuje několik definic, z nichž nejobecnější je asi tato: „AV je nezávislé zkoumání účelnosti, efektivnosti a hospodárnosti vládních aktivit, programů a organizací,

s cílem dosáhnout zlepšení fungování veřejného sektoru a jeho výsledků“. Jak jsem se zmínil výše neprovádějí AV v EU všechny NKI. Jde o novou formu kontroly, se kterou se NKÚ seznamuje. Dosud proběhlo na NKÚ několik projektů, v jejichž rámci byli pracovníci NKÚ s AV seznámeni od svých zahraničních kolegů. Taktéž již proběhly kontrolní akce, v jejichž rámci bylo AV použito. AV jsem si dovolil zařadit do kapitoly de lege ferenda z důvodu, že se teprve hledají hranice jeho možné implementace do výkonu kontroly v rámci současného znění zákona.

## **1. Audit výkonnosti NKÚ**

AV se zabývá auditem hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti a zahrnuje:

- a) audit hospodárnosti správních činností v souladu se správnými administrativními principy a praktickými postupy i politikou vedení,
- b) audit efektivního využívání lidských, finančních a dalších zdrojů, včetně zkoumání informačních systémů, výkonnostních měřítek a monitorovacích mechanismů a postupů, které uplatňují auditované subjekty při odstraňování zjištěných nedostatků, a
- c) audit účelnosti činnosti, měřené dosažením cílů auditovaného subjektu a audit poměru skutečného a zamýšleného dopadu aktivit.

AV dává prostor pro úsudky a interpretace. Zprávy o AV sou různé a zpravidla obsahují více diskuse, analýz a zdůvodněných argumentů než finanční audity. AV proto musí mít možnost širšího výběru vyšetřovacích a vyhodnocovacích metod a vychází ze zcela odlišné poznatkové základny než finanční audity. Tento specifický znak auditu výkonnosti je zčásti dán rozmanitostí a složitostí otázek, jež jsou s jeho prací spojeny. Kromě speciálních schopností a zvláštní přípravy je AV odlišný od tradičního auditu v tom, že vyžaduje specifickou metodiku a specifické přístupy. V rámci svého zákonného mandátu musí mít AV právo podrobit zkoumání všechny vládní aktivity a objasňovat různé aspekty hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Vzhledem k tomu, že audit výkonnosti může být přístupnější pro úsudky a interpretace než finanční audit, musí auditor výkonnosti vynakládat zvláštní péči na zabezpečení nezávislosti, kvality a objektivnosti zprávy, která je nakonec vypracována. Stávající zákon vznikl v době, kdy o AV a předpokladech jeho realizace nebyly v ČR k dispozici žádné informace. Zákon pouze rozšířil ústavní vymezení ve kterém stojí, že NKÚ vykonává kontrolu hospodaření se státním majetkem a plnění SR. Pojem kontroly vymezil

zákon v ust. § 4 odst. 1 takto: „při kontrole NKÚ prověřuje, zda kontrolované činnosti jsou v souladu s právními předpisy, přezkoumává jejich věcnou a formální správnost a posuzuje zda jsou účelné a hospodárné“. Zákonodárce pojmy „účelnost“ a „hospodárnost“ dále neupřesnil, dají se tedy vykládat v širším slova smyslu a v rámci nich vymezit i efektivnost, neboť co je hodnoceno jako účelné a hospodárné stěží může být posouzeno jako neefektivní a naopak, co je hodnoceno jako neúčelné a nehospodárné nemůže být efektivní. V tomto by se do jisté míry dalo o AV uvažovat i v rámci současného znění zákona, kontrola či AV by však musel být v souladu s ust. § 3 zákona. *A v tomto je mnohdy u AV problém, neboť tato forma kontroly si činí právo kontrolovat např. i výkonnost zaměstnanců správních úřadů, což může být do jisté míry chvályhodné, avšak musí se taková činnost, ať již ji budeme říkat kontrola či AV, podřadit pod cit. ust. zákona. To však v současném znění zákona není možné. Není bez zajímavosti připomenout, že zákon, který bezprostředně předcházel současnému zákonu o NKÚ, tedy zákon č. 62/1992 Sb. o NKÚ ČR, a jež byl současným zákonem zrušen, umožňoval kontrolu „výkonu státní správy“. Od takto širokého vymezení kontroly bylo v současném zákonu upuštěno. V posledních letech se v některých NKI EU začal AV slibně rozvíjet, je to nová metoda kontroly, která si ve většině států, jež ji aplikují, vyžádala novelu zákona. Bude zajímavé sledovat, jak se NKÚ při řešení tohoto problému zachová. Zatím se snažil aplikovat jej v praxi bez novelty současného zákona, což ovšem vyvolává určité terminologické nejasnosti. NKÚ se do jisté míry se snažil přejít určité výkladové problémy analogií iuris ze Zákona o finanční kontrole, tento zákon, jak vyplývá z ust. § 1 odst. 3, se ovšem na kontrolu NKÚ nevztahuje. Domnívám se, že AV je pro výkon kontrolní činnosti NKÚ přínosem, musí se však aplikovat secundum et intra legem. Proto by se mělo pro futuro uvažovat o pečlivé analýze AV a na jejím základě případně navrhnout novelu zákona. K provedení AV by poté byla vydána Směrnice prezidenta NKÚ, jako interní právní předpis, jež by vycházela již z novelovaného zákona. Pro takové řešení jsem už z hlediska čistoty právního řádu, předešlo by se tím možným námitkám ze strany kontrolované osoby, neboť v současnosti je sice Implementační směrnice INTOSAI pro AV, avšak je velmi obtížné subsumovat ji na současné znění zákona.*

## 2. Novela příslušných právních předpisů

*Výše u AV jsem uvedl, že by NKÚ měl případně navrhnout novelu zákona. Návrh zákona, jak vyplývá z čl. 41 Ústavy, může podat poslanec, skupina poslanců, Senát, vláda nebo*

*zastupitelstvo vyššího územního samosprávného celku a návrh se podává PSP ČR. Zákonodárnou iniciativu NKÚ nemá a musel by tak určitým neformálním jednáním učinit nejspíše přes poslance podvýboru pro kontrolu rozpočtového výboru PSP ČR. Neformálním, protože ani v zákoně nenajdeme v tomto směru žádnou možnost formálního jednání s poslanci, senátory či vládou. Další možností, jak připravit kvalitní novelu je expertní komise, která by se skládala z některých poslanců podvýboru pro kontrolu, zástupců NKÚ a MFČR a dále odborníků z akademické obce. S ohledem na nezávislé postavení NKÚ a jeho kontrolní činnost se mi jeví jako kontraproduktivní, aby uvažovanou novelu připravovala vláda, i když by jistě měla mít v expertní komisi svého zástupce jmenovaného MFČR. Zákonodárná iniciativa by poté byla využita těmi poslanci, kteří by zasedali v této komisi. Takto složenou komisi jsem zvolil z několika důvodů, jeden, který se týká zákonodárské iniciativy, jsem již zmínil. Druhý snad ještě podstatnější je v možné rozdílnosti názorů na další směřování NKÚ, tím by se případný návrh zákona vyhnul určité jednostrannosti, která by jistě hrozila byl-li by připravován pouze NKÚ, či jen odborníky z řad exekutivy. Výsledný kompromis dalšího směřování NKÚ, v němž by se odrazily různé úhly pohledu na rozebíranou problematiku, by měl zřejmě i větší šanci na schválení v zákonodárném sboru.*

*Uvedená komise by se jistě nezabývala jen výše uvedeným AV. Hlavně v kapitole o NKÚ z hlediska de lege lata jsem nastínil u některých rozebíraných ustanovení možná řešení, či jsem se zmínil o nedostatečné právní úpravě. Jen pro určitý sjednocující pohled si je zde dovolím připomenout. Ust. § 3 odst. 1 písm. a) zákona by bylo možné zvážit „možnosti kontroly obchodních společností s majetkovou účastí státu“, v NKI EU je tato kontrola zhusta zastoupená. Písm. b) cit. ust. je třeba, jak jsem výše rozebral, podrobit hlubší analýze. Písm. c) cit. ust. bylo do jisté míry zpřesněno uvedenou judikaturou, v tomto smyslu není bez zajímavosti, článek docenta Vladimíra Mikule „Nejvyšší kontrolní úřad ponovu“, který vyšel ihned po vzniku NKÚ v roce 1993, a uváděl, cituji: „NKÚ zřejmě nebude moci vykonávat kontrolu také přímo u daňových subjektů apod., protože zákon mu práva odpovídající právům správce daně výslovně neposkytuje“. Autor tohoto článku zde odkazoval na ust. § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nezbyvá než obdivovat autorovu prozíravost a zároveň zalitovat, že na NKÚ tehdy nečetli odbornou literaturu neb by se tak mohli vyhnout nepříjemným soudní sporům. Dále je na zvážení umožnit prezidentu NKÚ účast na jednáních vlády a PSP ČR, jak jsem uvedl na příkladu Slovenské republiky. Taktéž o členech NKÚ jsem se zešíroka rozepsal v podkapitole jim*

*věnované. O zveřejňování ve Věstníku NKÚ, jak již jsem výše vyložil, by se též dalo široce diskutovat. Na závěr si dovoluji ještě jednu technickou poznámku. Na webové stránce NKÚ v registru kontrolních akcí, lze hledat kontrolní akci podle čísla, pod kterým byla kontrolní akce zveřejněna ve Věstníku NKÚ nebo podle názvu kontrolní akce. Jistě by bylo přínosem, pokud by šlo kontrolní akce vyhledávat i podle zákonného ustanovení, na základě kterého ta která kontrola byla provedena. Došlo by tím k zpřehlednění kontrolní činnosti i pro laiky, a např. zaměstnanci médií by rychle zjistili, kolik kontrol provedl NKÚ v té které oblasti za určité časové období.*

Jak jsem uvedl v předchozích kapitolách této disertační práce, je třeba vidět kontrolu zejména jako ucelený komplex činností na sebe vzájemně navazujících. Je mnoho oblastí kontroly, kterých se autor této disertační práce spíše jen dotkl a není možné pro značný obsah zákonných i podzákonných právních předpisů vymezit či rozkrýt kontrolu na úseku finanční činnosti jako celek, což ani nebylo autorovým cílem.

Jako hlavní orientaci si autor této práce zvolil bližší pohled na kontrolu, kterou provádí NKÚ s průhledy do dalších kontrol, jež lze pod pojem kontrola na úseku finanční činnosti podřadit. V některých kapitolách této práce již bylo řečeno o určitých bílých místech kontroly, kdy je excelentně dbáno na formální průběh kontrolní činnosti, ale logický obsah či rámec kontrolujícímu orgánu uniká.

Jako hlavní téma, jež by mělo ovlivnit i ostatní kontroly na úseku finanční kontroly, je návrh novely zákona o NKÚ. NKÚ je orgánem, který má své historické kořeny a pevné zakotvení v orgánech EU a mezinárodních organizacích. Při vědomí toho, co v posledních letech, zejména ve vztahu k nejužšímu vedení, NKÚ postihlo, resp. jaký obraz v očích veřejnosti přes různá média získal, dospěl autor této práce k závěru, že se jednal o exces. Není zde prostor pro rekapitulaci různých soudních řízení, které nepřispěli v očích veřejnosti k větší důvěryhodnosti NKÚ. Je však třeba jasně říci, že kontrolní nálezy a kontrolní závěry NKÚ v jejich odborném pohledu tyto okolnosti nijak nesnižují.

*Právě pro nezávislé postavení a odborný aparát NKÚ se autorovi této disertační práce jeví jako nejvhodnější, rozšířit kompetence NKÚ o některé další pravomoci. Jak již bylo uvedeno v předchozích kapitolách, jedná se o úřad, jehož postavení vychází z Ústavy. Je proto nutné při úvahách o změně zákona o NKÚ mít na paměti, že před návrhem jeho změn*

*musí dojít ke změně Ústavy. Změna Ústavy není v českém právním a politickém prostředí nic jednoduchého, záměrně jsem zde napsal „politickém“, neboť změna Ústavy po své formální stránce, je každému právníkovi či poučenému laikovi jasná. Problém vždy nastává v případě, kdy je na poslancích a senátorech, aby pro, v mnoha případech i správné a spravedlivé řešení zvedli ruku. Je opět třeba říci, že mnoho návrhů, které měli propracovaný a obhajitelný záměr nebylo odhlasováno jen pro nevraživost jednotlivých politických stran, neboť pro změnu Ústavy je v PSP ČR třeba 120 poslanců, a tolik jich nikdy, od vzniku ČR žádná koalice, s výjimkou opoziční smlouvy v letech 1998 až 2002, neměla.*

## Novela Ústavy ČR

PSP ČR v roce 2011 projednávala pod číslem sněmovního tisku 351 Vládní návrh zákona na vydání Ústavního zákona, kterým se mění Ústava, Čl. I zní:

V čl. 97 Ústavy, odstavec 1 zní:

*„(1) Nejvyšší kontrolní úřad je nezávislý orgán, který kontroluje*

- a) hospodaření s majetkem státu a s prostředky poskytnutými státu ze zahraničí,*
- b) příjmy a výdaje státního rozpočtu, státní závěrečný účet a příjmy a výdaje státních fondů,*
- c) hospodaření s majetkem územních samosprávných celků a příjmy a výdaje jejich rozpočtů, a to z hlediska souladu se zákony,*
- d) hospodaření s majetkem právnických osob veřejnoprávní povahy, o nichž tak stanoví zákon, a to v zákonem stanoveném rozsahu.“*

Čl. II Účinnost: Tento ústavní zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2012.

Tento ústavní zákon však dosud nebyl přijat, problémem pro některé politické strany je zejména ustanovení uvedené pod písm. c) a d), předkládaného ústavního zákona. V této souvislosti není bez zajímavosti, jak uvádí Důvodová zpráva ve svém úvodu, že: *Návrh novely Ústavy vychází z Programového prohlášení vlády a jeho cílem je rozšířit omezený rozsah ústavních kompetencí NKÚ.*

Na základě stávající ústavní úpravy tedy může Nejvyšší kontrolní úřad provádět kontrolu hospodaření jiných subjektů než státu, tzn. jiných osob, včetně obcí a krajů, jen v případě, kdy

hospodaří se státním majetkem, vč. finančních prostředků. Úprava obsažená v § 3 zákona o NKÚ však dosavadnímu ústavnímu vymezení kompetence Nejvyššího kontrolního úřadu ne zcela odpovídá. Zde je vhodné uvést i krátké mezinárodní srovnání, které vychází z důvodové zprávy, a které především ukazuje na nový trend v rozšiřujících se kompetencích NKI a na jejich demokratičnost v systému kontroly jednotlivých států EU. V této souvislosti se považuje za vhodné uvést několik příkladů z některých evropských zemí, které mají podobnou ústavní úpravu, která se navrhuje zavést i v právním řádu České republiky. Na základě čl. 203 ústavy Polské republiky může Nejvyšší kontrolní komora kontrolovat hospodaření orgánů státní správy, národní banky, státem založených právnických osob a dalších organizačních jednotek státu, dále hospodaření orgánů územní samosprávy, hospodaření jimi založených právnických osob a dalších organizačních jednotek územní samosprávy a konečně také hospodaření i dalších subjektů, pokud nakládají s majetkem státu nebo územní samosprávy nebo plní finanční závazky vůči státu (ve vztahu k těmto třem okruhům subjektů, jejichž hospodaření může být předmětem kontroly, ústava současně vymezuje i různá kritéria takové kontroly, přičemž pokud jde o územní samosprávu, posuzuje se vedle legality též racionalita a obvyklá pečlivost při nakládání s majetkem). Čl. 121 až 128 rakouské ústavy vymezují působnost Účetního dvora Rakouska ve vztahu k hospodaření federace, zemí, okresů a jejich asociací (v Rakousku existuje územní samospráva rovněž na úrovni okresů) a dalších zákonem stanovených právnických osob. Podle čl. 150 ústavy Slovinské republiky je Účetní dvůr nejvyšším orgánem dohledu nejen nad státním rozpočtem, ale i nad veškerými veřejnými výdaji. Podle čl. 216 portugalské ústavy je Účetní dvůr nejvyšším orgánem pověřeným kontrolou legality veřejných výdajů. Podle čl. 136 španělské ústavy je Účetní dvůr nejvyšším orgánem pro kontrolu účtů a správy majetku státu a veřejného sektoru. V jiných podobách mají zajištěnu kontrolu veřejných financí nezávislými kontrolními orgány další evropské státy. V ekonomicky vyspělých státech jako je např. Francie vykonávají audit regionálních a místních samospráv regionální auditní dvory, které mají nezávislé postavení a podobný rozsah pravomocí jako nejvyšší kontrolní instituce ve Francii – Účetní dvůr. Ve Spolkové republice Německo má každá spolková země vlastní orgán externího finančního auditu, který úzce spolupracuje se Spolkovým účetním dvorem na principu rovnosti. Tyto orgány svoji kontrolní činnost zaměřují na to, zda veřejné výdaje splňují všechny náležitosti stanovené právními předpisy a zda byly veřejné prostředky použity hospodárně, efektivně a účinně.

Na trend směřující k širšímu rozsahu působnosti nejvyšších kontrolních institucí reaguje nově koncipované znění čl. 97 odst. 1, které pod kontrolní působnost NKÚ podřazuje i hospodaření územních samosprávných celků s jejich majetkem, včetně finančních prostředků, které jsou součástí jejich rozpočtů. Tato úprava je přitom koncipována tak, aby bylo respektováno specifické postavení územních samosprávných celků garantované Ústavou, včetně požadavku stanoveného v čl. 101 odst. 4 Ústavy, podle kterého stát může zasahovat do činnosti územních samosprávných celků, jen vyžaduje-li to ochrana zákona, a jen způsobem stanoveným zákonem. Vedle toho se dále se navrhuje rozšířit kontrolní působnost Nejvyššího kontrolního úřadu i na další právnické osoby, které by mohly podléhat jeho kontrolní činnosti za předpokladu, že mají veřejnoprávní povahu, přičemž kontrole Nejvyššího kontrolního úřadu bude podléhat zejména jejich hospodaření s veřejnými prostředky (nikoliv tedy jen s finančními prostředky ze státního rozpočtu), a to za podmínky, že tak stanoví zákon upravující působnost Nejvyššího kontrolního úřadu nebo jiný zákon. Takto koncipované znění ustanovení o působnosti Nejvyššího kontrolního úřadu si vyžádá souběžnou novelizaci Zákona o NKÚ, ve znění pozdějších předpisů, který bude konkretizovat okruh dalších právnických osob podléhajících kontrolní působnosti Nejvyššího kontrolního úřadu. Návrh na rozšíření působnosti Nejvyššího kontrolního úřadu je současně jedním z prostředků realizace cílů, které sledují ozdravení veřejných financí a dosažení vyrovnanosti veřejných rozpočtů, což jsou bezpochyby stěžejní obecné atributy celospolečenského zájmu v současné době. Kromě toho přispěje rovněž k naplnění dalšího předmětu veřejného zájmu, a to zájmu na dosažení zásadně vyšší míry transparentnosti v oblasti veřejných zakázek a snížení prostoru pro korupci ve veřejném sektoru.

***Podle mého názoru jde při navrhované kontrole obcí a krajů zejména o její soulad s ústavním pořádkem ČR. I nadále platí, že dozor nad výkonem samostatné působnosti obcí a krajů vykonává Ministerstvo vnitra, které jediné má možnost provádění aktů obcí a krajů přijatých v samostatné působnosti pozastavit a navrhnout jejich zrušení soudu.*** Pokud jde o navrhované rozšíření působnosti ve vztahu k obcím a krajům, územní samospráva patří (i podle judikatury Ústavního soudu) mezi tzv. podstatné náležitosti demokratického právního státu podle čl. 9 odst. 2 Ústavy, jejichž změna je nepřípustná. Navrhované rozšíření působnosti Nejvyššího kontrolního úřadu však jejich změnu nepředstavuje. Ostatně ani samotný výkon působnosti Nejvyššího kontrolního úřadu spočívající v kontrole hospodaření obcí a krajů, tzn. v kontrole části jejich samostatné působnosti (samosprávy), a to z hlediska souladu tohoto hospodaření se zákony, nebude znamenat zásah do činnosti územní



samosprávy, jehož podmínky jsou stanoveny v čl. 101 odst. 4 Ústavy (a proti němuž by obec či kraj mohly případně podat např. ústavní stížnosti podle čl. 87 odst. 1 písm. c) Ústavy). Výsledkem kontroly, která bude omezena výlučně na oblast ochrany zákona, resp. zákonnosti, totiž bude „pouze“ kontrolní závěr (§ 4 odst. 4 Zákona o NKÚ), který však nebude mít na majetkoprávní úkony, které budou předmětem kontroly, žádný vliv, tj. nebude představovat žádný bezprostřední zásah do činnosti územní samosprávy a není tedy v rozporu s ústavně zaručenou autonomií výkonu územní samosprávy.

*Je třeba v této souvislosti zdůraznit, že výsledkem kontroly prováděné Nejvyšším kontrolním úřadem je „pouze“ kontrolní závěr jakožto písemná zpráva obsahující shrnutí a vyhodnocení skutečností zjištěných při kontrole podle Zákona o NKÚ (§ 4 odst. 3 tohoto zákona), který neznamena žádný bezprostřední zásah do činnosti územní samosprávy ve smyslu pozastavení účinků či snad dokonce rušení majetkoprávních úkonů, o kterých rozhodly samosprávné orgány, ale „jen“ zaujetí stanoviska ke kontrolovaným skutečnostem. Tak jako může NKÚ v případě hospodaření se státním majetkem kontrolovat nejen činnost samotných státních orgánů jako organizačních složek státu, ale i právnické (a fyzické) osoby, které s tímto majetkem nakládají (§ 3 odst. 1 a 2 zákona o NKÚ), měl by mít obdobnou pravomoc i ve vztahu k majetku územních samosprávných celků, tzn. že by mohl kontrolovat např. i hospodaření jimi na základě zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů zřizovaných organizačních složek a příspěvkových organizací, a to opět jen z hlediska jeho souladu se zákony.*

Nad rámec předloženého vládního návrhu byla NKÚ navržena formulace „stanoví-li tak zákon, kontroluje hospodaření právnických osob, v nichž má stát majetkovou účast.“. Tento návrh vychází z čl. 23 Lidské deklarace, podle nějž mají kontrole nejvyšších kontrolních institucí podléhat subjekty soukromého práva, má-li v nich stát podstatnou účast nebo vykonává-li v nich rozhodující vliv. Při vypořádání připomínkového řízení k tomu bylo Úřadem vlády ČR uvedeno, že navržené rozšíření kontrolní působnosti NKÚ na právnické osoby s majetkovou účastí státu neodpovídá věcnému zadání vycházejícímu z Programového prohlášení vlády a nebude tedy do vládního návrhu zapracováno.

**Novela zákona o NKÚ**

Na shora uvedenou novelu Ústavy navazoval sněmovní tisk č. 352 z roku 2011, vládní návrh zákona, kterým se mění zákon o NKÚ, v platném znění. Nové znění stěžejních §§ 3 a 4 citovaného zákona, je navrženo takto:

### § 3

#### *(1) Úřad kontroluje*

- a) hospodaření s majetkem státu a s prostředky poskytnutými státu ze zahraničí,*
- b) příjmy a výdaje státního rozpočtu, státní závěrečný účet, včetně závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu, a příjmy a výdaje státních fondů,*
- c) hospodaření s majetkem územních samosprávných celků a příjmy a výdaje jejich rozpočtů, a to z hlediska souladu se zákony,*
- d) hospodaření s majetkem právnických osob veřejnoprávní povahy, jde-li o*
  - 1. zdravotní pojišťovny,*
  - 2. veřejné výzkumné instituce,*
  - 3. dobrovolné svazky obcí,*
  - 4. příspěvkové organizace ÚSC,*
  - 5. RRRS,*
  - 6. Českou televizi,*
  - 7. Český rozhlas,*
  - 8. veřejné vysoké školy,*
  - 9. Českou národní banku.*

#### *(2) Při kontrole podle odstavce 1 z hledisek v něm uvedených lze kontrolovat také*

- a) veřejné zakázky,*
- b) koncesní smlouvy a koncesní řízení,*
- c) ručení za závazky,*
- d) hospodaření s dluhopisy,*
- e) hospodaření s prostředky poskytnutými ze zahraničí..*

V § 4 se za odstavec 1 vkládají nové odstavce 2 a 3, které znějí:

*(2) Při kontrole územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí prověřuje Úřad kontrolované činnosti pouze z hlediska souladu se zákony.*

*(3) Při kontrole České národní banky a veřejných vysokých škol prověřuje Úřad dodržování právních předpisů pouze při hospodaření v oblasti výdajů na pořízení majetku a výdajů na jejich provoz.*

Dosavadní odstavce 2 a 3 se označují jako odstavce 4 a 5.

Rozhodně zde nelze nechat bez povšimnutí, že navrhované právní úpravy rozšíření kontrolní působnosti Nejvyššího kontrolního úřadu se týká mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu České republiky, a to Evropská charta místní samosprávy publikovaná ve sdělení Ministerstva zahraničních věcí pod č. 181/1999 Sb. Pro navrhovanou právní úpravu je relevantní čl. 8 cit. charty, který upravuje „Správní dozor nad činností místních společenství“. Návrh je v souladu se zásadami tohoto dozoru, a to že

- dozor nad místními společenstvími lze vykonávat jen tak a v takových případech, jak to stanoví Ústava nebo zákon,
- jakýkoli správní dozor nad činností místních společenství běžně usiluje pouze o zajištění souladu se zákonem a ústavními zásadami; u úkolů, jejichž plnění bylo na místní společenství přeneseno, však mohou vyšší orgány vykonávat dozor i pokud jde o vhodnost zvolených prostředků,
- správní dozor nad místními společenstvími se vykonává tak, aby se zajistilo, že zasahování kontrolujícího orgánu je přiměřené významu zájmů, které má chránit.

Požadavky stanovené Evropskou chartou místní samosprávy jsou v tomto směru plně respektovány, mimo jiné i tím, že Ústava výslovně stanoví, že kontrola se omezuje pouze na soulad hospodaření územních samosprávných celků a na soulad příjmů a výdajů jejich rozpočtů se zákony.

Ustanovení odstavce 1 nově vymezuje v návaznosti na předpokládanou novou úpravu čl. 97 odst. 1 Ústavy působnost NKÚ tak, že rozšiřuje jeho kontrolní pravomoc na územní samosprávné celky, jejichž hospodaření v samostatné působnosti bude přezkoumávat pouze z pohledu zákonnosti, a také na další právnické osoby veřejnoprávní povahy, které taxativně vyjmenovává, neboť i ony hospodaří s veřejnými prostředky ve značném rozsahu. Tato změna vychází především z potřeby ve větší míře usměrnit nakládání s těmito prostředky tak, aby v zájmu stabilizace veřejných rozpočtů nedocházelo k jejich vynakládání v rozporu se zákony, resp. ve stanovených případech k ne hospodárnému nebo neúčelnému nakládání s nimi. Bližší vymezení okruhů kontroly uvedené v odstavci 2 vychází z dosud platné úpravy, aby bylo zřejmé, že při rozšíření kontrolní pravomoci Nejvyššího kontrolního úřadu směrem k územním samosprávným celkům, jak výše uvedeno, se rozsah dosud kontrolovaných oblastí novou úpravou nezužuje. Z dikce navrhovaného § 3 a z povahy navrhované působnosti Nejvyššího kontrolního úřadu logicky vyplývá, že kromě právnických osob, resp.

organizačních složek státu (včetně státních vysokých škol, které na rozdíl od veřejných vysokých škol nejsou právníckými osobami), budou kontrole ze strany Nejvyššího kontrolního úřadu i nadále podléhat i fyzické osoby, jsou-li splněny pro takový postup podmínky stanovené zákonem.

### Několik poznámek k zadlužování obcí

*V souvislosti s možnou kontrolou ÚSC autor této práce nemůže nezmínit své některé připomínky v návrhu věcného záměru zákona zabývajícího se zadlužováním obcí. Věcný záměr zákona naráží na ústavní vymezení práva na samosprávu, které je v České republice zaručeno Ústavou, viz Hlava sedmá Ústavy – Územní samospráva. Především je třeba vyložit pojem „Právo na samosprávu“, jedná se o veřejné subjektivní právo každého občana. S tím úzce souvisí i možnost ingerence státu do záležitostí místní samosprávy, kdy na základě ekonomických ukazatelů převezme některé kompetence zastupitelstva a starosty obce pověřený státní úředník podléhající kompetenci MFČR, jako orgánu exekutivního a nejvyššího politického. Moc výkonná zde bude vstupovat do moci zastupitelské a sama, podle předem určených kritérií rozhodne, kdy tak učiní.*

*Nová právní úprava počítá s uzurpací části kompetencí fungujícímu zastupitelstvu a starostovi proti jeho, či jejich vůli. V tomto spatřuji zásadní ústavní problém, neboť exekutivní moc sama určí, kdy je oprávněna převzít určité kompetence od místní samosprávy, byť pro takové rozhodnutí bude stanoven ekonomický vzorec. Je fatální rozdíl mezi „správcem obce“ jmenovaným Ministerstvem vnitra České republiky a „finančním poradcem“ či dokonce „finančním správcem“. Správce obce spravuje obec v situaci, kdy není zastupitelů, či nikdo z obyvatel obce nemá zájem být volen do zastupitelstva obce. Jinými slovy, obyvatelé obce nemají zájem sami spravovat své záležitosti, proto místo nich nastupuje stát.*

*Jako řešení shora popsané situace navrhuji, aby místo moci výkonné zastoupené ve věcném záměru zákona MFČR, konal NKÚ jako orgán sui generis (svého druhu). NKÚ je orgánem stojícím mimo politické rozložení sil v ústavním systému brzd a protivah. Jako nezávislý orgán by byl ústavně přijatelný pro dočasnou správu územní samosprávy v obcích, které by se dostaly do ekonomických problémů popsaných ve věcném záměru zákona.*

*Uvedené řešení by bylo třeba vyhodnotit novelou zákona o NKÚ a rovněž uvést do souladu se současným návrhem novely zákona o NKÚ na kontrolu územních samosprávných celků. U obce by byla provedena finanční kontrola, jako je tomu v Rakousku (národní auditorskou kancelář), teprve poté by bylo nezávislým orgánem (NKÚ) rozhodnuto o zřízení finančního poradce, či finančního správce.*

*V případě, že by byla kompetence ve smyslu věcného záměru zákona svěřena NKÚ, mohla by správa být otevřenější více možnostem řešení obce s vyšší mírou rizika hospodaření. Zákon by stanovil NKÚ oprávnění jak postupovat vůči obci s vyšší mírou rizika hospodaření, nikoli povinnosti, NKÚ by tak v každém jednotlivém případě zvolil optimální cestu k obnovení samosprávy v plném rozsahu. Spolupráce mezi NKÚ a MFČR při stanovení seznamu obcí s vyšší mírou rizika hospodaření a dalších záležitostech by byla upravena v zákoně.*

*K popsanému závěru mne vede úvaha, že stát (zejména exekutivní moc) přesouvá na místní samosprávy stále více výdajových povinností a sám tak do jisté míry přispívá k jejich zadlužování. Neměl by to být potom stát (exekutivní moc), kdo omezí právo na samosprávu, ale nezávislý orgán, který má na poli finanční kontroly hluboké zkušenosti (NKÚ).*

*V neposlední řadě je třeba upozornit na neřešení situace statutárních měst, jeho jednotlivých částí a magistrátu. Jak bude probíhat finanční obnova obce v těchto případech. Dále na pozici hlavního města Prahy jako města a zároveň vyšší ÚSC - kraje. V této souvislosti si je třeba uvědomit, že do ekonomických problémů se mohou dostat i velká města a finanční poradce, či finanční správce poslaný z MFČR by mohl být politicky nevhodný.*

#### **Veřejné vysoké školy a navrhovaná úprava kontroly**

K navrhované kontrole vysokých škol je třeba uvést Podle vládou schváleného návrhu novely zákona o NKÚ má ustanovení § 4 odst. 3 znít: *Při kontrole České národní banky a veřejných vysokých škol prověřuje Úřad dodržování právních předpisů pouze při hospodaření v oblasti výdajů na pořízení majetku a výdajů na jejich provoz.*

Pokud jde o ČNB, je zde parafrázováno stávající znění ustanovení § 3 odst. 3: *Úřad vykonává kontrolu České národní banky v oblasti výdajů na pořízení majetku a výdajů na provoz.* Navrhované znění koresponduje s ustanovením § 47 odst. 1 zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů, kde se uvádí, že „Česká národní banka hospodaří podle rozpočtu, který musí být členěn tak, aby z něj byly zřejmé výdaje na pořízení majetku a výdaje na provoz České národní banky“. V případě ČNB je tedy jednoznačně zřejmé, o jaké výdaje se jedná.

Pokud jde o veřejné vysoké školy, ustanovení § 18 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, které upravuje rozpočet veřejné vysoké školy, obdobné členění rozpočtu neobsahuje. Mezi fondy, které veřejná vysoká škola zřizuje, jsou však v § 18 odst. 6 zmíněny fond reprodukce investičního majetku a fond provozních prostředků. Veřejné vysoké školy byly až dosud kontrolovanými osobami NKÚ při kontrolách plnění státního rozpočtu podle ustanovení § 3 odst. 1 písm. c) zákona o NKÚ. Podle ustanovení § 18 odst. 2 zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, jsou příjmem veřejné vysoké školy mj. příspěvek ze státního rozpočtu na vzdělávací a vědeckou, výzkumnou, vývojovou a inovační, uměleckou nebo další tvůrčí činnost (písm. a)), podpora výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků podle zvláštního právního předpisu (písm. b)), dotace ze státního rozpočtu (písm. c)), popř. jiné příjmy nebo jiné příspěvky než uvedené v písmenu a) ze státního rozpočtu, ze státních fondů a z Národního fondu (písm. f). V těchto případech byla tedy dána působnost NKÚ ke kontrole podle cit. ustanovení zákona o NKÚ.

V ustanovení § 3 odst. 1 písm. b) zákona o NKÚ má být podle návrhu novely uvedeno, že „Úřad kontroluje příjmy a výdaje státního rozpočtu, státní závěrečný účet, včetně závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu, a příjmy a výdaje státních fondů.“. Toto ustanovení může být vykládáno tak, že pokud jde o prostředky státního rozpočtu, státních fondů a Národního fondu, poskytnuté veřejným vysokým školám, může být jejich použití kontrolováno tak jako dosud, tj. bez omezení na oblast výdajů na pořízení majetku a výdajů na provoz podle ustanovení § 4 odst. 3, které se použije pouze při kontrole vlastních prostředků veřejné vysoké školy (dále jen „VVŠ“). Je však možný i jiný výklad, a sice, že ustanovení § 4 odst. 3 má ve vztahu k § 3 speciální povahu, a že tedy NKÚ může u veřejných vysokých škol kontrolovat výhradně výdaje na pořízení majetku a výdaje na provoz a nic jiného. (Pozn. U

ČNB podobný problém nenastává, neboť tato žádné dotace či příspěvky ze státního rozpočtu nedostává). Nelze samozřejmě předjímat, k jakému výkladu by se případně přiklonil soud, z hlediska zařazení ustanovení § 4 odst. 3 ve struktuře zákona a dosavadní spíše restriktivní výkladové praxe soudů pokud jde o kontrolní působnost NKÚ lze však předpokládat, že uvedený druhý výklad by byl pravděpodobnější.

Pokud jde o kontrolní činnost NKÚ vůči VVŠ v posledních 10 letech, do oblasti kontroly výdajů na pořízení majetku by bylo možno zařadit kontrolní akce 03/06 - *Státní program podpory cestovního ruchu*, 04/03 - *Prostředky státního rozpočtu určené na výstavbu a obnovu staveb a budov Západočeské univerzity v Plzni a Ostravské univerzity v Ostravě*, 05/08 - *Hospodaření s finančními prostředky určenými na Státní program podpory úspor energie a využití obnovitelných zdrojů*, 07/27 - *Prostředky státního rozpočtu poskytnuté v souvislosti s pořádáním Mistrovství světa v klasickém lyžování v roce 2009 v České republice (rekonstrukce kolejí Technické univerzity v Liberci) a 08/33 - Finanční prostředky určené na výstavbu univerzitního kampusu Masarykovy univerzity v Brně.*

Mezi kontroly VVŠ, které do této oblasti zařadit nelze, patří kontrolní akce 01/05 - *Prostředky státního rozpočtu poskytnuté veřejným vysokým školám*, 01/24 - *Prostředky poskytnuté ze zahraničí a ze státního rozpočtu na vzdělávací programy Evropské unie*, 03/28 - *Hospodaření s rozpočtovými prostředky poskytnutými Grantovou agenturou České republiky právnickým a fyzickým osobám na podporu výzkumu a vývoje*, 06/05 - *Finanční prostředky určené na výzkum a vývoj v oblasti životního prostředí*, 07/24 - *Finanční prostředky poskytnuté veřejným vysokým školám s uměleckým zaměřením* a 08/03 - *Prostředky státního rozpočtu z kapitoly Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy určené na výzkum a vývoj.*

Navrhovaná novelizace zákona o NKÚ umožňuje, pokud jde o kontrolní působnost NKÚ vůči veřejným vysokým školám různý výklad. V případě akceptace výkladu, že veřejné vysoké školy budou podléhat kontrole NKÚ pouze při hospodaření v oblasti výdajů na pořízení majetku a výdajů na jejich provoz, a to i v případě použití prostředků poskytnutých jim ze státního rozpočtu, by se jednalo o výrazné omezení kontrolní působnosti NKÚ vůči VVŠ oproti stávajícímu stavu.

**Obecně k některým k některým nenavrženým, avšak žádoucím změnám**

*Především je nutné upozornit na stále nevyřešené institucionální postavení členů NKÚ. V historii současného NKÚ byli vždy návrhy na jejich změnu či zpřesnění. Je tedy*

*na politické reprezentaci, aby navrhla a především prosadila jejich změnu. Jsem toho názoru, že není vhodné, aby člen NKÚ měl svou funkci prakticky jistou. V současné době je tomu tak, že člen NKÚ po svém zvolení vydrží ve své funkci do dovršení 65 let. V této souvislosti bych si dovolil navrhnout novelu zákona o NKÚ, která by zkracovala funkční období jednotlivých Členů NKÚ. Funkční období člena NKÚ je sedmi leté, člen NKÚ může být zvolen opakovaně. Návrh na zvolení za člena NKÚ může podat: Prezident NKÚ, skupina minimálně 10 poslanců, nebo 5 senátorů Parlamentu České republiky. Funkční období člena NKÚ končí uplynutím roku, ve kterém člen NKÚ dovršení 75 let. Je zde nutné přihlídnout k stále se prodlužujícímu věku, současný stav, kdy člen NKÚ skončí po dovršení 65 je již neúnosný. Jen pro srovnání u soudce je to 70 let. Je nevhodné propustit člověka ze státních služeb v aktivním věku, kdy má možná nejvíc zkušeností a mohl by tak působit na poli kontroly dále. Zároveň je zde další aspekt, a to přinejmenším etický, související se stále se prodlužujícím věkem odchodu do důchodu. Není morální, aby členovi NKÚ skončil mandát několik let před odchodem do starobního důchodu, naopak mělo by být zohledněno, aby k takovým situacím pokud možno nedocházelo.*

## **IX. Závěr**

Disertační práci jsem začal historickým vývojem a přehledem NKI a finanční kontroly na území našeho státu. Chtěl jsem tím především přiblížit, jak se kontrola vyvíjela v různých obdobích našeho státu, jak reagovala na politickou situaci a státní zřízení. Velmi důležitým byl, a to i pro další vývoj, NÚKÚ, jež by první skutečně demokratickou NKI na území našeho státu. Jeho tehdejší činnost může být v některých aspektech podnětná i pro současný NKÚ. Neméně zajímavým byl i v období pražského jara zřízený NKÚ ČSR, jež měl sice krátkého trvání, ukázal však cestu, kterou se měl vývoj kontroly ubírat po roce 1989. Vznik Ministerstva státní kontroly po roce 1989 bylo jistě nemilým překvapením pro odbornou veřejnost, jež očekávala zřízení úřadu ne nepodobnému tomu z roku 1919. Moderní NKI přišla až s rokem 1992 v podobě NKÚ ČR, tento úřad měl všechny znaky moderní kontrolní instituce a mohl se směle zařadit po bok NKI tehdejších zemí ES.

Páteří této disertační práce je postavení NKÚ z hlediska de lege lata. Zde jsem se v teoretických východiscích především zaměřil na současnou nauku, jež se na rozebíranou problematiku vztahuje. Nastínil jsem zde i dělbu moci a s ní spojené ústavní postavení NKÚ.



V kapitole pojednávající o přijetí zákona jsem se snažil rozebrat možnosti vývoje NKÚ, které tehdejší právní úprava umožňovala. Mým cílem bylo ukázat pojmy jako nezávislost či úřad a orgán i z hlediska současné nauky a možného vývoje, kterým by se např. pojem nezávislost mohl ubírat.

Věcnou a osobní působnost jsem rozebral podrobně, a to pro její důležitost, neboť každá kontrola se opírá právě o toto ustanovení. Mojí snahou rovněž bylo přiblížit uvedená ustanovení ve světle judikátů. Především jsem se, tak jako i v jiných ustanoveních, snažil osvětlit možné výkladové nejasnosti. Zároveň jsem chtěl upozornit na někdy ne příliš dokonalou zákonnou úpravu. Taktéž jsem zhusta navrhoval případnou novelu takovýchto ustanovení. Tím jsem trochu zestručnil kapitolu *de lege ferenda*, v níž jsem často jen zmiňoval již vyjádřené možné úpravy k vykládaným ustanovením.

Postavení, jmenování a odvolání prezidenta a viceprezidenta NKÚ jsem se věnoval pro velmi zajímavé ústavní zakotvení, jež při odvolání potřebuje kontrასignaci předsedy vlády nebo jím pověřeného člena vlády. Může tím z mého pohledu dojít k zablokování odvolání takovéhoho funkcionáře pro nesouhlas některého ústavního činitele, který by nesouhlasil s usnesením PSP ČR. K postavení člena NKÚ, hlavně k délce této funkce si dovoluji jen krátkou poznámku. Další vývoj v této oblasti může mít na NKÚ značný vliv, neboť případné zkrácení délky funkčního období člena by jistě vedlo k větší aktivitě a četnosti kontrol. Naopak při zachování současného stavu dochází k postupnému zpomalování výkonu kontrolní činnosti NKÚ. Dá se říci, že by případné zkrácení funkce člena NKÚ a možnost opětovné volby vedlo i k lepšímu využívání resp. prezentování výsledků kontrolní činnosti na tiskových konferencích. Lze soudit, že by takový člen měl eminentní zájem dostat se do podvědomí širší veřejnosti prezentováním svých kontrolních výsledků, čímž by si zajistil větší šanci na znovuzvolení.

V podkapitole věnované soudní ochraně jsem chtěl především upozornit na změny ve správním soudnictví, které přinesl SŘS ve vztahu k NKÚ. Šlo mi zejména o to, kdo a jakými prostředky se může bránit výkonu kontroly či zveřejnění výsledků již provedené kontroly, se kterými takový subjekt nesouhlasí.

Jsem si vědom toho, že by se o NKÚ dala napsat celá kniha, témata, jako např. audit výkonnosti, jehož problematiku jsem v hrubých rysech naznačil, k tomu přímo vybízejí. Mojí snahou ovšem bylo dostat toho, co jsem zmínil v úvodu své disertační práce, tedy přispět k hlubšímu poznání kontroly, kterou v současnosti provádí NKÚ a zároveň svými postoji a navrhovanými řešeními přispět k dobré správě symbolizované v tomto případě dobrou kontrolou věcí veřejných.

Zároveň jsem se touto prací, mimo jiné, snažil přispět k teoretické diskusi na téma kontroly na úseku finanční činnosti a s tím spojených vzájemně provázaných systémů. Předně bylo nezbytné vymezit samostatný pojem kontrola a v teoretické rovině se vyjádřit k některým souvisejícím institutům a pojmům a definicím. Přes historický exkurs, který však není samoučelný, neboť se na něj dále, v některých kapitolách pojednávající o platném právním stavu či o právu z hlediska *de lege ferenda*, odkazují. Hodnotil jsem platnou právní úpravu kontroly na úseku finanční činnosti včetně jejích přesahů k zvláštním zákonům. Kontrolou na úseku finanční činnosti je z dnešního pohledu nepřetržitý proces, kontrola je vykonávána od tvorby zdrojů veřejných financí až po jejich konečné využití. Od vzniku samostatné ČR došlo k výraznému zlepšení postavení finanční kontroly, před přijetím Zákona o finanční kontrole, byla tato kontrola převážně orientována na ověřování vnějších podnětů na úkor systematické kontrolní činnosti.

Zákon o finanční kontrole přinesl výrazné zlepšení do té doby nevyhovujícího právního i faktického stavu, který kritizovala v té době i EU při předvstupních rozhovorech s ČR. Přesto je možné podrobit jej částečné kritice, která spočívá v jeho určité nesrozumitelnosti. Především jde o to, že současně vymezuje finanční kontrolu: vykonávanou mezi orgány veřejné správy vzájemně a mezi orgánem veřejné správy a žadateli o veřejnou finanční podporu nebo příjemci této podpory, vykonávanou podle mezinárodních smluv a vnitřní kontrolní systém orgánů veřejné správy. Tento vnitřní kontrolní systém se člení na řídicí kontrolu a interní audit. Hlavním nedostatkem je, vedle členitosti finanční kontroly, rovněž absence tzv. manažerské odpovědnosti, což ostatně není problém výhradně ČR.

Dalším problematickým místem pro finanční kontrolu v širším slova smyslu je určité překrývání Zákona o finanční kontrole a Zákona o rozpočtových pravidlech.

Překrývání kontrol, vykonávaných z úrovně MFČR u správců kapitol státního rozpočtu a u subjektu veřejného sektoru (které mají svůj IA, jsou-li zároveň účetní jednotkou) spadajících do kontrolní působnosti správců kapitol státního rozpočtu, u nichž navíc vykonává externí kontrolu též NKÚ. Překrývání se kontrol vykonávaných z úrovně ÚSC u příspěvkových organizací v jejich působnosti (které mají svůj IA), navíc je v podmínkách ÚSC zavedeno auditování formou přezkoumávání jejich hospodaření. Částečná dvojkolejnost v řízení finanční kontroly, vykonávané územními finančními orgány, byla omezena s účinností od 1. 1. 2011, tj. vznikem Generálního finančního ředitelství.

Určité problémy v úsilí o dosahování vyšší účinnosti systému veřejnosprávních kontrol, a to jak ve zjišťovací fázi končící oznámením nedostatku s důsledky odvodu za porušení rozpočtové kázně příslušnému finančnímu úřadu, tak i v realizační fázi při zajišťování správy těchto odvodů v působnosti územních finančních orgánů dochází k duplicitním kontrolám často s rozdílnými zjištěními a závěry při uplatňování práva územních finančních orgánů činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění odvodových povinností, závažné riziko rozdílných přístupů poskytovatelů dotací ze státního rozpočtu nebo v rámci sdílené správy zahraničních prostředků v zjišťovací fázi a finančních úřadů v realizační fázi při ukládání odvodů je spojeno nejen s oslabením odpovědnosti managementu poskytovatele těchto forem veřejné finanční podpory, ale i s vytvářením veřejného mínění.

V průběhu zpracování této disertační práce je součástí legislativního procesu návrh zákona o kontrolním řádu. Jsem přesvědčen, že uvedený právní předpis by zpřehlednil výkon kontroly v České republice.

Věřím, že jsem touto prací přispěl k otevření některých praktických témat ve vztahu ke kontrolní činnosti. Kontrola není jen formální výkon dle předem stanovených pravidel, naopak výkon kontroly by měl být komplex činností, které povedou k dosažení logického výsledku.

## Seznam použitých zkratk

<b>Zkratka</b>	<b>Název</b>
1 AO	Auditní orgán
2 BRH	Bundesrechnungshof - Spolkový účetní dvůr
3 CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
4 ČNB	Česká národní banka
5 ČNR	Česká národní rada
6 ČR	Česká republika
7 ČSR	Česká socialistická republika
8 ČSFR	Česká a Slovenská Federativní republika
9 ČSSR	Československá socialistická republika
10 Dvůr	Účetní dvůr
11 ES	Evropská společenství
12 EU	Evropská unie
13 EÚD	Evropský účetní dvůr
14 HZ	Hospodářský zákoník, zákon č. 109/1964 Sb.
15 IA	Interní audit
16 Komora	Všeobecná kontrolní komora Nizozemsko
17 MFČR	Ministerstvo financí České republiky
18 MD	Ministerstvo dopravy České republiky
19 MMR	Ministerstvo pro místní rozvoj České republiky
20 MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu české republiky
21 MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí České republiky
22 MZe	Ministerstvo zemědělství České republiky
23 MŽP	Ministerstvo životního prostředí České republiky
24 NBS	Národní banka Slovenska
25 NF	Národní fond
26 NKI	Nejvyšší kontrolní instituce
27 NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad, zřízen zákonem č. 166/1993 Sb.
28 NKÚ ČR	Nejvyšší kontrolní úřad České republiky, zřízen ústavním zákonem ČNR č. 481/1991 Sb.
29 NKÚ ČSR	Nejvyšší kontrolní úřad České socialistické republiky, zřízen zákonem ČNR č. 7/1969 Sb.
30 NÚD	Nejvyšší účetní dvůr, zřízen císařským nařízením č. 140/1866 ř. z.
31 NÚKÚ	Nejvyšší účetní kontrolní úřad, zřízen zákonem č. 175/1919 Sb.
32 OLAF	Evropský úřad pro boj proti podvodům
33 OP	Operační program
34 OSŘ	Občanský soudní řád, zákon č. 99/1963 Sb.
35 PAS	Pověřený auditní subjekt
36 PCO	Platební a certifikační orgán

37	PGRLF	Podpůrných a garanční rolnický a lesnický fond
38	PIFC	system vnitřní kontrolní správy
39	PSP ČR	Poslanecké sněmovna Parlamentu České republiky
40	RRRS	Regionální rada regionu soudržnosti
41	ŘO	Řídící orgán
42	SBČs	Státní banka československá
43	Senát	Senát Parlamentu České republiky
44	SR	Státní rozpočet
45	SRN	Spolková republika Německo
46	SŘS	Soudní řád správní, zákon č. 150/2002 Sb.
47	SSR	Slovenská socialistická republika
48	SBČs	Státní banka československá
49	SZIF	Státní zemědělský a intervenční fond
50	SZÚ	Státní závěrečný účet
51	ÚS	Ústavní soud České republiky
52	ÚSC	Územní samosprávný celek
53	Ústava	Ústava České republiky, ústavní zákon č. 1/1993 Sb.
54	vláda	Vláda České republiky
55	Zákon o cenných papírech	zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech
56	Zákon o ČNB	zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance
57	Zákon o finanční kontrole	zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole
58	Zákon o majetku	zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích
59	Zákon o NKÚ	zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu
60	Zákon o rozpočtových pravidlech	zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech
61	Zákon o státní kontrole	zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole

## Seznam použité literatury

1. Bakeš M. a kol.: Finanční právo. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2003.
2. Boguszak J., Čapek J., Gerloch A.: Teorie práva (EUROLEX BOHEMIA, Praha 2001).
3. Bráf A.: Spisy I., sv. III., Praha 1913.
4. Drachovský J.: Přehled finančního hospodářství v Československé republice, Praha 1922.
5. Definice D. N. Hymena: Za veřejné finance se považuje zdaňování, ostatní veřejné příjmy a veřejné výdaje. Public Finance, New York: The Dryden Press, 1990.
6. Engliš K.: Finanční věda, Praha 1929.
7. Funk V.: Finanční věda se zvláštním zřetelem k československému zákonodárství finančnímu, Praha 1929.
8. Gerloch A.: Teorie práva (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, Dobrá Voda u Pelhřimova, 2000).
9. Hendrych D. a kolektiv: Správní právo, obecná část, 5. rozšířené vydání (C. H. Beck, Praha 2003).
10. Hendrych D.: Správní úřad a správní orgán v českém právu (Právní fórum 1/5 2004).
11. Hendrych D.: Správní věda - Teorie veřejné správy (ASPI Publishing, Praha 2003).
12. Mikule Vl.: Nejvyšší kontrolní úřad ponovu (Správní právo 3/1993).
13. Mikule Vl.: Nezávislé správní úřady? (Konference 2001 – Český stát a vzdělanost).
14. Mikule Vl.: Soudní přezkum správních rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty, kontrolní pravomoc Nejvyššího kontrolního úřadu (Jurisprudence 2/2001).
15. Stanovisko Ústavu Státu a práva Akademie věd České republiky: k ústavněprávním otázkám spojeným s ústavní pravomocí Prezidenta Republiky jmenovat prezidenta a viceprezidenta Nejvyššího kontrolního úřadu podle čl. 97 odst. 2 Ústavy (Právník, teoretický časopis pro otázky státu a práva 132/6 1993).
16. Šupáček F.: Nejvyšší účetní kontrolní úřad (Slovní veřejného práva Československého, Brno 1932).
17. Vopálka, V., Mikule, V., Šimůnková, V., Šolín, M. Soudní řád správní. Komentář 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004.

18. Vybral V.: Státní rozpočet, heslo ve Slovníku veřejného práva československého, Praha 1929.
19. Winterová A. a kol.: Civilní právo procesní, 3. aktualizované a doplněné vydání (Linde Praha 2004).
20. <http://www.nku.gov.sk/sk/web/nku>

**Klíčová slova**

finanční kontrola, Nejvyšší kontrolní úřad, státní kontrola, kontrolní řád, audit výkonnosti, interní audit, Ministerstvo financí České republiky.



**Key words**

financial control, Supreme Audit Office, public control, audit rules of procedure, performance audit, internal audit, Ministry of Finance of the CR.

## Abstrakt

Disertační práce vychází z historického vývoje finanční kontroly na území dnešní ČR. V historickém přehledu uvádím komparaci různých kontrol plnících funkci finanční kontroly. Zejména se zabývám jejich vzájemným působením a překrýváním, kdy výkon jedné formy kontroly ovlivňoval výkon jiné formy kontroly.

Z historicko-právního hlediska se nejvíce věnuji období po roce 1989. V tomto, pro právní oblast, velice plodném období poukazuji na některé nesystémové kroky v oblasti kontroly na úseku finanční činnosti. Již na tomto místě je možné konstatovat, že řada konstruktivních návrhů byla ke škodě věci zamítnuta spíše pro politický, než obecný zájem. Jinými slovy: docházelo k tomu, co bylo vyčítáno totalitnímu režimu, tedy, že odborné posouzení problematiky finanční kontroly muselo ustoupit politickým rozhodnutím.

Z hlediska de lege lata posuzuji současný výkon kontroly na úseku finanční činnosti. V hrubém členění, pomineme-li některé zvláštní zákony, které řeší problematiku kontroly zvláštními ustanoveními, existují v současné době tři zákony, které upravují výkon „finanční kontroly“ v širším smyslu slova. Jsou jimi (podle data nabytí účinnosti): Zákon o státní kontrole, Zákon o NKÚ a Zákon o finanční kontrole.

Komparací zmíněných právních norem odhaluji jejich vzájemné ovlivňování a částečné opisování. Různé formy kontroly, v nemálo případech, přebírají systém kontroly od „konkurence“ a nehlídají na své zákonné mantinely. V tomto jejich překrývání a dublování spatřuje autor této práce jeden z největších problémů současnosti v oblasti finanční kontroly. Do budoucna je třeba se zamyslet především na ekonomickém „efektivním“ provádění „finanční kontroly“, který by přinesl faktický ekonomický profit z provedené kontroly. Ať již by to bylo následnou úpravou procesů u kontrolovaného subjektu, či ještě v rámci kontrolované činnosti u subjektu, který může ovlivnit, např. využití svěřených finančních prostředků. Dále je třeba srovnat výdaje použité na přípravu a zorganizování kontroly, samotné provedení kontroly a její vyhodnocení v kontrastu s ekonomickým přínosem takové kontroly. V současnosti se veřejná správa dostává do situace, kdy jakékoli výdaje, které jsou neefektivní, či neekonomické není možné nadále z veřejných prostředků hradit. Finanční kontrola by neměla být činností, která si na sebe nevydělává, byť samozřejmě není možné

požadovat skutečnou návratnost všech finančních prostředků, které byly finanční kontrolou zjištěny jako nehospodárné.

V disertační práci rovněž poukazuji na některé nejasnosti vyplývající ze Zákona o NKÚ. V disertační práci se zaměřuji rovněž na pohled *de lege ferenda*, ve kterém chci nastínit možnou budoucí legislativní úpravu NKÚ včetně možných ústavních změn.

V neposlední řadě uvádím mezinárodní začlenění NKÚ, který je členem několika mezinárodních organizací zabývajících se kontrolou, zde především sleduji naplňování cílů a principů těchto organizací. Systém kontroly NKÚ bych rád ukázal v souvislostech, proto se věnuji finanční kontrole, kterou provádí MFČR, a jejímu vztahu k NKÚ. Uvedené průniky kontrol bych rád ukázal na praktických případech doplněných teoretickým rozбором. K oblastem finanční kontroly, o kterých bylo rozhodováno soudem, a které z hlediska rozebírané problematiky měly vliv na kontrolní procesy, je uvedena příslušná judikatura.

Ve své disertační práci se pokusím spojit znalosti, které jsem získal univerzitním studiem finančního práva a souvisejících právních oborů, s praktickými zkušenostmi zaměstnanců NKÚ. Po absolvování Právnické fakulty UK jsem měl možnost přednášet Finanční právo na soukromé vysoké škole, kde jedním z témat byla kontrola NKÚ. Při konzultacích s jeho pracovníky jsem měl možnost seznámit se s pracovními postupy ve výkonu kontroly a získat cenné podněty pro svoji práci. Rovněž v oblasti finanční kontroly, podle Zákona o finanční kontrole, jsem měl možnost některé postupy konzultovat přímo s pracovníky vykonávajícími audit.

Páteří této disertační práce je, po historickém přehledu, postavení kontroly na úseku finanční činnosti z hlediska *de lege lata*. Zde se v teoretických východiscích především zaměřuji na současnou nauku, jež se na rozebíranou problematiku vztahuje. Nastiňuji zde i dělbu moci a s ní spojené ústavní postavení jednotlivých subjektů vykonávajících kontrolu na úseku finanční činnosti.

Pro mezinárodní srovnání jsem zvolil právní úpravu „finanční kontroly“, upravenou právními předpisy Slovenské republiky. Na jejich přístupu k nastíněné problematice, je někdy dobře znát zdravá úspornost.

Věcnou a osobní působnost subjektů vykonávajících kontrolu na úseku finanční činnosti rozebírám podrobně, neboť se jedná o *condicio sine qua non* v oblasti kontroly a její možné duplicity či naopak jejího nedostatečného výkonu.

Rovněž ona věta: „kdo kontroluje kontrolory“ nezůstane bez povšimnutí. Jedním z cílů této disertační práce je ukázat, jak ve společnosti výkon kontroly či dokončená kontrola působí. V praxi totiž velmi často dochází k jevu, který lze pracovně nazvat: „předpoklad správnosti“, jestliže totiž proběhne kontrola v určité organizaci, při jejímž výkonu nedojde ke zjištění zřejmých závadných skutečností, které nemohly být přehlédnuty kontrolujícím subjektem, dochází k tomu, že kontrolovaný subjekt tyto postupy či činnosti aprobuje a bude nadále vykonávat jako správné. Tento problém je samozřejmě daleko širší, jak bude v dalším textu uvedeno.

Mojí snahou zároveň je, přiblížit ustanovení upravující působnost judikaturou, především se zde, tak jako i v jiných ustanoveních, snažím osvětlit možné výkladové nejasnosti. Zároveň je mým cílem upozornit na někdy ne příliš dokonalou zákonnou úpravu.

Kapitola *de lege ferenda* akcentuje především Zákon o NKÚ, který je v některých aspektech, dále uvedených, již v současné podobě překonán. Mým cílem je ukázat pojmy, jako nezávislost či úřad a orgán i z hlediska současné nauky a možného vývoje, kterým by se například pojem nezávislost mohl ubírat.

Ekonomické posouzení či snad dokonce vyčíslení efektivity prováděných kontrol není předmětem této disertační práce. Taková analýza by vydala na celou disertační práci v ekonomické oblasti. V některých částech této práce autor zdůrazňuje, či dává ke zvážení, zda je taková forma kontroly efektivní či nikoli.

Cílem, který se sluší uvést v závěru této kapitoly, je nepochybně snaha o hlubší poznání kontroly, která v současnosti probíhá na úseku finanční činnosti, a zároveň svými postoji a navrhovanými řešeními přispět k dobré správě symbolizované v tomto případě dobrou kontrolou věcí veřejných.

## Summary

My dissertation starts with the overview of the history of financial control in the Czech lands. In the overview, I compare various controls having the power of the financial control with special attention paid to their mutual interference and overlapping. Performance of one type of control influenced implementation of other types of control.

For many reasons, I decided to focus on the period starting in 1989. The years following the change of the regime in 1989 were very turbulent and rich in legislative initiatives. Some were successful, some less productive and I point out selected steps made in the area of control of financial activities, which lacked proper background and reasoning. On the other hand, many constructive proposals had been abolished for political reasons rather for their imperfectness. In other words – much alike the old totalitarian regime, the new authorities did not hesitate to make political decisions at the cost of the public interest.

In the text of my dissertation, I examine the current financial control activities from the *de lege lata* point of view. Looking at the main body of relevant legislation – leaving aside the selected special laws which guide control by ways of special provisions – there are currently three acts, which guide the performance of “financial control” in its wider sense. It is the Act No. 552/1991 Coll. on Public Control, Act No. 166/1993 Coll. on Supreme Audit Office, and Act No. 320/2001 Coll. on Financial Control in Public Authorities and on the amendment of selected acts.

When comparing the above legal norms, I disclosed their mutual interference and partial overlapping. Some forms of control – and there are quite a few of those – copy the approach from “competitors” and pay little attention to the binding legal boundaries. The overlapping, interfering, and duplicating are one of the most alarming aspects of the current financial control practice. In the future, we should consider primarily the cost “efficiency” of “financial control” which would generate profit from controls performed. The profit may be in the form of amended processes of the controlled subject which can in turn influence the handling of finance managed by the subject in question. Furthermore, it is necessary to harmonize the costs of preparing and organizing the control, performing such control, and drafting its final evaluation with the economic impact of such control. The public authorities may no longer invest their money in inefficient and ineffective activities. Financial control should be

efficient enough to pay for itself. Of course, it would not be realistic to expect or require the return in full of the damage caused by the practice found to be inefficient.

In my dissertation, I point out certain discrepancies deriving from the Act on the Supreme Audit Office. In my view of *de lege ferenda*, I have attempted to envisage the form which the potential future instrument guiding the activities of the Supreme Audit Office, including possible constitutional changes, may adopt.

Last but not least, I focused on the international position of the Supreme Audit Office, which is a member of several international audit and control organizations, and on the tasks and principles of these organizations. I wish to present the audit exercises performed by the Supreme Audit Office in a wider context and therefore I decided to focus primarily on financial control activities by the MFCR and their relevance for the Supreme Audit Office. I listed several examples of such intersecting control exercises and included their theoretical analysis. Those aspects of the financial control imposed by a court decision and having a potential to influence the control process as such are complemented by the respective case law.

In my dissertation, I intend to combine the knowledge gained in the course of my university studies of financial law and related subjects with the practical experience of the Supreme Audit Office staff. After having graduated from the Charles University, Department of Law, I joined the faculty of a private college where I started teaching the financial law. One of the topics the college covered was the Supreme Audit Office and its activities. In numerous consultations with the Supreme Audit Office staff I gained insight in the audit practice and gathered precious information and data for my deliberations. Moreover, having closely cooperated with experts performing audits in practice, I had a rare opportunity to consult with them selected aspects of financial control in keeping with the Act on Financial Control.

The backbone of my dissertation, after the short introduction in the history of the subject, is financial control as part of financial control activities from the *de lege lata* point of view. In the theoretical part, I focus on the current knowledge, division of powers, and related constitutional position of subjects, which perform control of financial activities.

To compare the Czech situation with international norms and practice, I selected Slovak “financial control” instruments. The Slovak approach to financial control is sound and, in some aspects, quite cost efficient.

I chose to go in detail in the field of material and personal responsibility of subjects performing control of financial activities, since it concerns *condicio sine qua non* in the field of financial control and its potential duplicity or, on the other hand, its insufficiency.

I also wish to draw the attention to the notion of “who controls the controllers”. One of the objectives of my dissertation is to demonstrate the impact of a financial control, be it in course or completed, on the society. In practice, many subjects immerse in a feeling which we can call “the assumption of correctness”. Should an organisation undergo a control exercise and there be no material deficiency found by the controlling authority, the controlled organisation adopts the processes and activities cleared as proper and will be performing them as correct. As I point out in the text, it is a complex issue which is worth noticing.

I also strive to present and explain provisions which derive their coverage from the case law. Moreover, I wish to cast light on potential interpretation problems. At the same time, I draw the readers’ attention to the relevant legislation which is not always perfect.

The *de lege ferenda* chapter accentuates primarily the Act on the Supreme Audit Office, which I perceive as, in some aspects, obsolete. I strive to present selected terms – such as independence, office, or body from the point of view of the most recent knowledge as well as the direction the interpretation of some of them – e.g. independence - may take in the future.

I decided not to tackle the issue of cost efficiency or economy of the controls performed. Such analysis would require a separate dissertation in the economic field. In some aspects, however, I point out selected forms of control and their potential cost effectiveness.

My efforts were led by one clear objective – to gain deeper insight in the control which is currently undergo in the field of financial activities. I wish my dissertation contributed, with my position to the matter as well as with proposed solutions, to the proper public management symbolized – in this case – by good public governance.